

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Anne-Liina Latvala

**VÄLIYHTEISÖLAKI VEROPAKOA EHKÄISEVÄNÄ
SÄÄDÖKSENÄ**

Pro Gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2015

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

LATVALA, ANNE-LIINA: Väliyhteisölaki veropakoa ehkäisevänä säädöksenä

Pro Gradu -tutkielma, XIX + 92 s.

Vero-oikeus

Toukokuu 2015

Pro Gradu -tutkielman aiheena on väliyhteisölaki veropakoa ehkäisevänä säädöksenä. Tutkimuksen metodologinen perusta on oikeuspoliittinen. Tutkimuksessa on myös oikeusdogmaattisia piirteitä.

Tutkielmassa perehdytään Suomen väliyhteisölakiin. Väliyhteisölain tarkoituksena on ehkäistä ulkomaisten väliyhteisöjen avulla tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä, joka voidaan toteuttaa ohjaamalla ja varastoimalla tuloa matalan verorasituksen valtion perustettuun yhteisöön. Väliyhteisölaki tuli voimaan vuoden 1995 alusta lukien. Väliyhteisölakiin on tehty sen jälkeen useita muutoksia, mutta se on edelleen vanhanaikainen. Erityisesti lain vapautetut toiminnot joutuivat erityisen kritiikin kohteeksi.

Tiedonsaantiongelma koituu monesti väliyhteisölain soveltamisen Akilleen kantapääksi. Väliyhteisölaki on laadittu veropakoa ehkäiseväksi säädökseksi, mutta se ei toimi, koska toimijat, joihin se soveltuisi parhaiten, pysyttelevät veroparatiiseissa piilossa.

OECD:n BEPS-hanke yrittää ratkaista veropohjan rapautumisesta ja voiton siirtelystä aiheutuvat ongelmat. OECD on hahmotellut myös väliyhteisösäännöksiä. Vielä tässä vaiheessa säännökset ovat luonnosvaiheessa, mutta lupaavat hyvää väliyhteisölaille.

"We don't pay taxes. Only the little people pay taxes."

- *Leona Helmsley*

SISÄLLYS

LÄHTEET	IV
LYHENTEET	XVIII
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.1.1 Veroparatiisit verojen pakopaikkana	1
1.1.2 Veropohjan rapautuminen	5
1.1.3 Väliyhteisölain tarkoitus	7
1.1 Tutkimusongelma, rakenne ja rajaukset	10
1.2 Metodologinen lähestymistapa ja lähdeaineisto	12
2 VÄLIYHTEISÖ JA SEN TULON VEROTTAMINEN	15
2.1 Väliyhteisölain keskeinen sisältö	15
2.1.1 Lähtökohdat	15
2.1.2 Väliyhteisötulon verottaminen	16
2.1.3 Ilmoitus- ja näyttövelvollisuus	18
2.1.4 Muiden normien vaikutus väliyhteisölain soveltamisalalla	20
2.2 Väliyhteisön määrittely	22
2.2.1 Edellytykset	22
2.2.2 Määräämisvalta	23
2.2.3 Vapautettu toiminta	24
2.2.4 Verotuksen taso	26
2.2.5 Musta lista ja erityiset veronhuojennukset	27
2.2.6 Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt EU- ja ETA-valtioissa	29
3 VÄLIYHTEISÖLAIN SOVELTAMISEN RAJOITUKSET	34
3.1 EU-oikeus väliyhteisölain rajoitteena	34
3.1.1 Lähtökohdat	34

3.1.2	Perusvapaudet.....	35
3.1.3	EU-tuomioistuimen rooli perusvapauksien vaalijana.....	38
3.1.4	Oikeuttamisperusteet.....	41
3.1.5	Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt.....	44
3.2	Väliyhteisölain soveltamisalaa rajoittavat tekijät.....	47
3.2.1	Laivanvarustustoiminta soveltamisalaa rajoittavana tekijänä.....	47
3.2.2	Rehellinen toiminta väliyhteisön leiman alla	51
3.2.3	Väliyhteisölain pelotevaikutus – pelkkää pilaa?	53
3.2.4	Uudet liiketoimintatavat – vanhentunut VYL	54
3.3	Tiedonsaanti väliyhteisölain soveltamisen rajoitteena	58
3.3.1	Väliyhteisöt veroparatiiseissa.....	58
3.3.2	Musta lista	59
3.3.3	Eriyiset veronhuojennukset.....	61
3.3.4	Holding-yhtiöt väliyhteisölain ulottumattomissa	66
3.3.5	Ilmoitus- ja näyttövelvollisuuden laiminlyöminen.....	71
4	TULEVAISUUDEN NÄKYMIÄ.....	73
4.1	Tiedonsaantiongelmia	73
4.1.1	Yleistä.....	73
4.1.2	Tietojenvaihto	74
4.1.3	Tehokas katuminen	77
4.1.4	Läpinäkyvä veroraportointi.....	78
4.2	Väliyhteisölain päivitys	80
4.2.1	OECD:n BEPS-hanke.....	80
4.2.2	Väliyhteisön määritelmä.....	82
4.2.3	Kynnysvaatimukset.....	82
4.2.4	Määräämisvalta	84

4.2.5	Väliyhteisötulon määritelmä	85
4.2.6	Väliyhteisötulon laskeminen ja kohdistaminen osakkaalle	87
4.2.7	Säännökset kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi	87
4.2.8	Väliyhteisölaki EU-alueella	88
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	90

LÄHTEET

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria: yleisen oikeustieteen oppikirja. WSOY 1989.

Brännare 2013

Brännare, Stina: Veronkiertäjille katumuspykälä Suomessakin? Yle uutiset 30.9.2013. Saatavilla: http://yle.fi/uutiset/veronkiertajille_katumuspykala_suomessakin/6855317. 10.5.2015.

DIGILE ym. 2015

DIGILE – Liikenne- ja viestintäministeriö – Tekes – Teknologiateollisuus – Verkkoteollisuus: Digibarometri 2015. Taloustieto Oy 2015. Saatavilla: <http://www.digibarometri.fi> 10.5.2015.

DIGILE – Teknologiateollisuus – Verkkoteollisuus 2014

DIGILE – Teknologiateollisuus – Verkkoteollisuus: Digibarometri 2014. Taloustieto Oy 2014. Saatavilla: www.digibarometri.fi. 10.5.2015.

Ervasti 2007

Ervasti, Kaijus: Oikeuspoliittinen tutkimus ja oikeuspolitiikka. Oikeus (36) 4/2007, s. 382–388.

Finnwatch 2014

Ylönen, Matti: Messinkilaattojen valtakunta. Pöytälaatikkoyhtiöiden rooli suomalaisyritysten toiminnassa. Finnwatch 1/2014. Saatavilla: http://finnwatch.org/images/vero_final.pdf. 10.5.2015

HE 151/2011 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tonnistoverolain muuttamisesta ja tonnistoverolain muuttamisesta annetun lain kumoamisesta.

HE 74/2008

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta.

HE 149/1998

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta.

HE 155/1994 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta.

Helminen 2013 a

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. 2., uudistettu painos. Edita 2013.

Helminen 2013 b

Helminen, Marjaana: Estävätkö EU:n perusperiaatteet aggressiivisen kansainvälisen verosuunnittelun rapauttaman yritysveropohjan pelastamisen? Edilex 2013. Saatavilla: <http://www.edilex.fi/lakikirjasto/10477.pdf>. 10.5.2015.

Hernesniemi 2012

Hernesniemi, Hannu: Merenkulun toimintaedellytykset, kilpailukyky ja julkisen talouden sopeuttamiskeinot. Taustaselvitys valtiovarainministeriölle. Elinkeinoelämän tutkimuslaitos, 18.4.2012. Saatavilla:

<http://www.etla.fi/wp-content/uploads/2012/09/dp1270.pdf>.

10.5.2015.

Holkeri – Rajala 2015

Holkeri, Kai – Rajala, Katja: EU-oikeuden vaikutuksesta veronkier-
tosäännösten tulkintaan. Verotus 1/2015, s. 46–59.

Hyytinen 2014

Hyytinen, Tuomas: Osa Sveitsin pankkien suomalaisasiakkaista ha-
luaisi katua maksamattomia verojaan. Yle uutiset 31.3.2014. Saata-
villa: [http://yle.fi/uutiset/osa_sveitsin_pankkien_suomalaisasiak-
kaista_haluaisi_katua_maksamattomia_verojaan/7165572](http://yle.fi/uutiset/osa_sveitsin_pankkien_suomalaisasiak-
kaista_haluaisi_katua_maksamattomia_verojaan/7165572).

10.5.2015.

Hänninen – Pietiläinen 2015

Hänninen, Jyri – Pietiläinen, Tuomo: Herlinit ja Ehrnroothit nostavat
suurimmat osingot. Kaksi sukua hallitsee eniten osinkoja saavien
listaa – 20 henkilölle keväällä kaikkiaan 315 miljoonaa. Helsingin
Sanomat 3.4.2015. Saatavilla: [http://www.hs.fi/tal-
ous/a1427951192654](http://www.hs.fi/tal-
ous/a1427951192654). 10.5.2015.

Hänninen 2015 a

Hänninen, Jyri: Hallintarekisteriin miljardeja euroja. Helsingin Sano-
mat 3.4.2015. Saatavilla: <http://www.hs.fi/talous/a1427951060195>.
10.5.2015.

Hänninen 2014

Hänninen, Jyri: Veroparatiisit ja Suomi. HS kirjat 2014.

Hänninen 2013 a

Hänninen, Jyri: Suomessa seilaavat laivat lipuvat verokeitaisiin. Helsingin Sanomat 23.7.2013. Saatavilla: <http://www.hs.fi/talous/a1374465866238>. 10.5.2015.

Hänninen 2013 b

Hänninen, Jyri: Tuet kelpaavat varustamoille. Helsingin Sanomat 25.7.2013. Saatavilla <http://www.hs.fi/talous/a1374635583438>. 10.5.2015.

ICIJ 2014

ICIJ: Luxembourg Leaks. Saatavilla: <http://cloudfront-files-1.publiscintegrity.org/apps/2014/12/luxleaks/index.html>. 10.5.2015.

Johansson 2015

Johansson, Ann-Sofi: Kansainvälinen tietojenvaihto rikkoo rajoja. Verotus 1/2015, s. 93–99.

Karhu 2009

Karhu, Einari: Väliyhteisölaki muutosten edessä. Verotus 2/2009, s. 175–186.

Keinonen 2013

Keinonen, Markku: Kansainvälinen yhteisöverokilpailu jatkuu – kansallinen verostrategia ja veropohjan puolustaminen. Verotus 4/2013, s. 401–417.

Kerckänen 2014

Kerckänen, Tuomas: Varakkaat suomalaiset katumapäällä – paljastivat verottajalle Sveitsiin piilotetut omaisuudet. Yle uutiset

1.9.2014. Saatavilla: http://yle.fi/uutiset/varakkaat_suomalaiset_katumapaalla_paljastivat_verottajalle_sveitsiin_piilotetut_omaisuudet/7446011. 10.5.2015.

Knuutinen 2015

Knuutinen, Reijo: Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015, s. 5-19.

Knuutinen 2014

Knuutinen, Reijo: Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. Verotus 2/2014, s. 169–177.

Knuutinen 2013

Knuutinen, Reijo: Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Verotus 2/2013, s. 177–191.

Knuutinen 2012

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. Sanoma Pro 2012.

Knus-Galán 2014 a

Knus-Galán, Minna: Huhtamäki ja SRV sopineet veroistaan Luxemburgissa. MOT 10.11.2014. Saatavilla: <http://yle.fi/aihe/artikkeli/2014/11/10/huhtamaki-ja-srv-sopineet-veroistaan-luxemburgissa-0>. 10.5.2015.

Knus-Galán 2014 b

Knus-Galán, Minna: Veroista viis – Luxemburg fiksaa: käsikirjoitus. MOT 10.11.2014. Saatavilla: <http://yle.fi/aihe/artikkeli/2014/11/10/veroista-viis-luxemburg-fiksaa-kasikirjoitus>. 10.5.2015.

Knus-Galán 2013

Knus-Galán, Minna: Postia veroparatiisista: käsikirjoitus. MOT 8.4.2013. Saatavilla: <http://yle.fi/aihe/artikkeli/2013/04/08/postia-veroparatiisista-kasikirjoitus>. 10.5.2015.

Komissio 2015

Euroopan komissio: Yhtiöveron kiertämisen torjuminen: komissio esittelee verotuksen avoimuutta käsittelevän toimenpidepaketin. Lehdistötiedote 18.3.2015. Saatavilla: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_fi.htm. 10.5.2015.

Komissio 2014

Euroopan komissio: Komission työohjelma 2015. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle. COM(2014) 910 final 16.12.2014. Saatavilla: http://ec.europa.eu/at-work/pdf/cwp_2015_fi.pdf. 10.5.2015.

Komissio 2007

KOM (2007) 785 lopullinen: Komission tiedonanto – Väärinkäytön vastaisten toimenpiteiden soveltaminen välittömässä verotuksessa EU:ssa sekä kolmansien maiden osalta, 10.12.2007. Saatavilla: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:fi:PDF>. 10.5.2015.

Kuortti 2013

Kuortti, Hannu: Tehokas katuminen verotuksessa – verotulojen lisääjä vai veromoraalin murentaja? Verotus 4/2013, s. 385–400.

Kuortti 2012

Kuortti, Hannu: Veroparatiisit - veromuseoon kuuluvia luomuksia vai hyvinvointivaltioiden parasiitteja. Verotus 4/2012, s. 414–428.

Lallukka 2015

Lallukka, Taneli: Veronkiertäjille armoa? Verona-blogi 15.4.2015.

Saatavilla: <http://veroblogit.com/2015/04/15/veronkiertajille-armoa/>.
10.5.2015.

Lehti – Rouvinen – Ylä-Anttila 2012

Lehti, Matti – Rouvinen, Petri – Ylä-Anttila, Pekka: Digitalous murtaa monet markkinat. Talouselämä 25/2012, s. 67–68.

Malmgrén 2015

Malmgrén, Marianne: OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi. Verotus 1/2015, s. 38–45.

Malmgrén 2014

Malmgrén, Marianne: OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi. Kokoelmasta Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edilex 2014, s. 223–235. Saatavilla: www.edilex.fi/artikkelit/13312. 10.5.2015.

Malmgrén 2008

Malmgrén, Marianne: Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Edita 2008.

Myrsky 2013

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.

Myrsky 2009

Myrsky, Matti: Väliyhteisölaista, sen muutoksista ja tulevaisuuden näkymistä. Defensor Legis 1/2009, s. 81–92.

Myrsky – Linnakangas 2009

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yrittäjäverotus. 2., uudistettu painos. Talentum 2009.

Myrsky – Rabinä 2011

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 6., uudistettu painos. Talentum 2011.

Mäenpää 2011

Mäenpää, Petri: Algoritmi ostaa ja myy pörssissä. Tiede 7.6.2011. Saatavilla: http://www.tiede.fi/artikkeli/jutut/artikkelit/algoritmi_ostaa_ja_myy_porssissa. 10.5.2015.

NBER 2006

The National Bureau of Economic Research: Which Countries Become Tax Havens? NBER Working Paper No. 12802 joulukuu 2006. Saatavilla: <http://www.nber.org/papers/w12802.pdf>. 10.5.2015.

Neuvosto 2010

Euroopan unionin neuvoston päätöslauselma 8.6.2010: ulkomaisia väliyhteisöjä (CFC) ja alikapitalisointia koskevien sääntöjen koordinoinnista Euroopan unionissa (2010/C 156/01). Saatavilla: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2010:156:FULL&from=en>. 10.5.2015.

OECD 2015

OECD 3.4.2015: Public Discussion Draft BEPS ACTION 3: STRENGTHENING CFC RULES. Saatavilla: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf>. 10.5.2015.

OECD 2014

OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing 2014. Saatavilla: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>. 10.5.2015.

OECD 2013 a

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing 2013. Saatavilla: www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1426775426&id=id&ac-cname=guest&checksum=BE24D2CDDDB6597F02146A7088FBBD03E. 10.5.2015.

OECD 2013 b

OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing 2013. Saatavilla: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1. 10.5.2015.

OECD 2010

OECD: Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice. OECD Publishing 2010. Saatavilla: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf>. 10.5.2015.

Ojanen 2010

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita, Edita 2010.

Shaxson 2012

Shaxson, Nicholas: Aarresaaret: miehet jotka ryöstivät maailman. Suom. Purje, Henri. Into 2012.

Sokala 2014

Sokala, Hannu: Junckerin tutkii – Juncker. MOT 10.11.2014. Saatavilla: <http://yle.fi/aihe/artikkeli/2014/11/10/junckerin-tutkii-juncker>. 10.5.2015.

Tala 2002

Tala, Jyrki: Oikeus ja politiikka – Ottaako oikeus ylivallan politiikasta vai politisoituuko oikeus? Teoksessa *Ervasti, Kaijus - Meincke, Nina:* Oikeuden tuolla puolen. Lakimiesliiton Kustannus 2002.

Talouselämä 2014

Talouselämä 5.11.2014: Vanhat ketkuilut jatkuvat: Irlanti loihtii uusia verohelpotuksia. Saatavilla: <http://www.talouselama.fi/uutiset/vanhat+ketkuilut+jatkuvat+irlanti+loihtii+uus+verohelpotuksia/a2275174>. 10.5.2015.

Taloussanomat 2014

Taloussanomat 14.10.2014: Luxemburg liittyi verosopimukseen: "pankkisalaisuus on kuollut". Saatavilla: <http://www.taloussanomat.fi/rahoitus/2014/10/14/luxemburg-liittyi-verosopimukseen-pankkisalaisuus-on-kuollut/201414284/12/?back>. 10.5.2015.

Tax Justice Network 2013

Tax Justice Network 7.11.2013: Financial Secrecy Index - 2013 Results. Saatavilla: <http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2013-results>. 10.5.2015.

Tilastokeskus 2014

Tilastokeskus 17.4.2014: Suomalaiset tytäryhtiöt ulkomailla. Saatavilla: <http://www.stat.fi/til/stu/index.html>. 10.5.2015.

Tokola 2011

Tokola, Antti: Uudistettu väliyhteisölaki veronkiertoa estävänä säädöksenä – Tiivistelmä pro gradu – tutkielman tuloksista. Verotus 5/2011, s. 559–565.

Urpilainen 2008

Urpilainen, Matti: Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt eurooppavero-oikeudessa (referee-artikkeli). Verotus 5/2008 s. 536–549.

Urpilainen 2012

Urpilainen, Matti: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton kustannus 2012.

Valtioneuvoston kanslia 2014

Valtioneuvoston kanslia – omistajaohjausosasto 1.10.2014: Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaisten verojen raportointiin. Saatavilla: http://www.kepa.fi/tiedostot/ohjeistus_verojen_raportointiin_skannattu.pdf. 10.5.2015.

Valtiovarainministeriön asetus 1284/2013

Valtiovarainministeriön asetus ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitetuista valtioista.

Valtiovarainministeriön asetus 541/2009

Valtiovarainministeriön asetus ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 5 momentissa tarkoitetuista valtioista.

Valtiovarainministeriön tiedote 2014

Valtiovarainministeriön tiedote 29.10.2014: Verotuksen kansainvälinen automaattinen tietojenvaihto laajenee vuonna 2017. Saatavilla:

http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/verotuksen-kansainvalinen-automaattinen-tietojenvaihto-laajenee-vuonna-2017. 10.5.2015.

Valtiovarainministeriön tiedote 2013

Valtiovarainministeriön tiedote 29.4.2013: Valtiovarainministeri Jutta Urpilainen: Suomi kiirehtii veroparatiisien vastaisia toimia. Tiedote 62/2013. Saatavilla: http://ministryoffinance.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20130429Valtio/name.jsp. 10.5.2015.

Valtiovarainministeriö 2014

Valtiovarainministeriö: Hallituksen kansainvälisen veronkierron vastainen toimintaohjelma 12.3.2014. Saatavilla: <http://vm.fi/documents/10623/1326184/Hallituksen+kansainvalisen+veronkierron+vastainen+toimintaohjelma+12032014+ilmoitus+eduskunnalle/d0a1dadd-3753-4aab-b003-8da707c87613>. 10.5.2015.

Valtiovarainvaliokunta 2015

Valtiovarainvaliokunnan tiedote 11.2.2015: Valtiovarainvaliokunnan verojaosto kiirehtii tehokkaan katumisen ohjelman valmistelua. Saatavilla: <https://www.eduskunta.fi/FI/tiedotteet/Sivut/Valtiovarainvaliokunnan-verojaosto-kiirehtii-tehokkaan-katumisen-ohjelman-valmistelua.aspx>. 10.5.2015.

Vapaavuori 1994

Vapaavuori, Ahti: Ulkomaisen väliylhteisön tulon verottaminen Suomessa. Verotus 5/1994, s. 524–532.

Vapaavuori 1995

Vapaavuori, Ahti: Ulkomaisen väliylhteisön tulon verottaminen Suomessa II. Verotus 2/1995, s. 159–166.

Verohallinto 2014

Verohallinnon ohje 12.6.2014: Väliyhteisötulon verotus Suomessa.

Verohallinto 2013 a

Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 30.12.2013. Diaarinumero: A173/200/2013.

Verohallinto 2013 b

Verohallinnon ohje 28.8.2013: Virtuaalivaluuttojen tuloverotus. Diaarinumero: A83/200/2013. Saatavilla: https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2013/Virtuaalivaluuttojen_tuloverotus%2828450%29. 10.5.2015.

Viherkenttä 2014

Viherkenttä, Timo: Väliyhteisösäännösten meillä ja muualla – missä mennään? Kokoelmasta Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edilex 2014, s. 417–429.

VaVM 12/2008 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 12/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain muuttamisesta. Saatavilla: <https://www.eduskunta.fi/FI/Vaski/sivut/trip.aspx?triptype=ValtiopaivaAsiakirjat&docid=vavm+12/2008>. 10.5.2015.

VaVM 75/1994

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 75/1994. Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 75 hallituksen esityksen johdosta laiksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta. Saatavilla: <http://www.edilex.fi/mt/vavm19940075>. 10.5.2015.

Waal – Pykönen 2014

Waal, Johanna – Pykönen, Elina: Konserniverokeskuksen viimeaikaisista ennakkoratkaisuista. Verotus 5/2014, s. 550–560.

Äimä 2014

Äimä, Kristiina: Automaattinen tietojenvaihto Euroopan unionissa. Kokoelmasta Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. Edilex 2014, s. 453–466. Saatavilla: www.edilex.fi/artikkelit/13442. 10.5.2015

Äimä 2011

Äimä, Kristiina: Kansainvälinen verotustietojenvaihto Suomen näkökulmasta. Verotus 2/2011, s. 159–175.

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB	Yhteinen konsolidoitu veropohja (Common Consolidated Corporate Tax Base)
CFC	Väliyhteisö (Controlled Foreign Company)
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
EY	Euroopan yhteisö
FATCA	The Foreign Account Tax Compliance Act
HE	Hallituksen esitys
ICIJ	The International Consortium of Investigative Journalists (Tutkivien toimittajien kansainvälinen rinki)
IPR	Intellectual Property Rights (immateriaalioikeudet)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki
NBER	The National Bureau of Economic Research
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (The Organisation for Economic Co-operation and Development)
RL	Rikoslaki (39/1889)
ry	rekisteröity yhdistys
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta

TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
VYL	Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994)

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

1.1.1 Veroparatiisit verojen pakopaikkana

Kilpailu kansainvälisestä sijoituspääomasta on saanut useat valtiot poikkeamaan olennaisesti niistä perusteista ja periaatteista, joille tuloverojärjestelmät yleensä rakentuvat. Tähän veropoliittiseen toimintatapaan on liittynyt ulkomaisen sijoituspääoman houkuttelu tuntuvien verohelpotusten tai täydellisten verovapauksien avulla ja vahvalla anonymiteettisuojalla. Matalan verotuksen valtioissa tämä on mahdollista, koska niillä ei usein ole verosopimuksia toisten valtioiden kanssa, joten verovelvollisia koskeva tietojenvaihto ei siten ole mahdollista. Tällaisia valtioita ja itsehallintoalueita (jatkossa valtioita) kutsutaan veroparatiiseiksi¹, joita ovat esimerkiksi Kanaalisaaret ja Gibraltar sekä Karibian alueelta Bahamasaaret ja Caymansaaret.²

Veroparatiisin piirteitä liittyy myös eräiden sellaisten valtioiden verolainsäädäntöön, joilla on suhteellisen kattava verosopimusverkosto vieraiden valtioiden kanssa. Ulkomaisessa omistuksessa oleville yhteisöille tarjolla olevat veroetuedet ovat yleensä kuitenkin rajattu vain määrätyn tyyppistä toimintaa tai toimialaa koskeviksi. Tällaisia valtioita ovat esimerkiksi Irlanti, Luxemburg ja Malta sekä Madeiran tarjoamien veroetujen vuoksi myös Portugali. Verosäännökset eroavat valtioittain siinä määrin, että harjoitettavan toiminnan laadun vuoksi yksi ja sama valtio voi toisinaan näyttäytyä sekä matalan että normaalin verorasituksen valtiona, mikä hankaloittaa valtioiden luokittelua veroparatiiseiksi ja ei-veroparatiiseiksi.³

Veroparatiiseista on kuitenkin tehty erilaisia listoja, joiden sisällöt vaihtelevat veroparatiisin määrittelymisen vaikeuden vuoksi. Sisällöt saattavat vaihdella myös

¹ Ks. Myrsky 2009, s. 81.

² Ks. Knuutinen 2012, s. 279.

³ Ks. HE 155/1994 vp, Luku 2.3 Nykytilan arviointi.

siksi, että niihin kohdistuu poliittista painetta, jonka vuoksi niistä saatetaan jättää vaikutusvaltaisia valtioita pois.⁴ Euroopan unioni⁵ ei ole määritellyt veroparatiisin käsitettä eikä OECD⁶:n mustalla veroparatiisilistalla ole tällä hetkellä yhtäkään valtiota.⁷ Tax Justice Network on tehnyt kattavan ja systemaattisen finanssisalaisuusindeksin, jossa pisteytetään 82 salaisuusvaltiota.⁸ Vaikka finanssisalaisuusindeksi on toistaiseksi tarkin veroparatiisilistaus, on se huono erottelemaan veroparatiisivaltioita, koska veroparatiisin rooli vaihtelee sen mukaan, onko veroparatiisin hyödyntäjänä luonnollinen henkilö vai yritys. Esimerkiksi Alankomaat on yksi maailman tärkeimmistä yritysten verosuunnittelun solmukohdista, mutta se sijoittuu finanssisalaisuusindeksissä vasta sijalle 39, koska se ei tarjoa salaisuuslakeja yksityishenkilöiden sijoituksille.⁹ Myös NBER-tutkimuslaitos on tehnyt oman veroparatiisilistansa.¹⁰

Veroparatiisin määritelmästä ei olla yksimielisiä. Veroparatiiseja tutkinut brittiläinen journalisti Nicholas Shaxson määrittelee veroparatiisin paikaksi, joka ”pyrkii houkuttelemaan liiketoimintaa tarjoamalla poliittisesti vakaat puitteet ja sellaiset rakenteet, jotka helpottavat henkilöiden tai yhteisöiden mahdollisuuksia kiertää toisten oikeudenkäyttöalueiden sääntöjä ja lakeja”. Shaxson huomauttaa myös, etteivät tällaiset valtiot mahdollista ainoastaan veron kiertämistä vaan ne tarjoavat myös pankkisalaisuuden, pakotien rahoitussäätelystä sekä mahdollisuuden

⁴ Ks. Finnwatch 2014, s. 7.

⁵ Euroopan unionin jäsenvaltiot: Alankomaat, Belgia, Britannia, Bulgaria, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Tanska, Tšekki, Unkari ja Viro.

⁶ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) on taloudelliseen yhteistyöhön keskittyvä järjestö. Järjestö perustettiin vuonna 1961 harmonisoimaan ja kehittämään jäsenmaidensa talouskasvua ja vapaakauppaa sekä lisäämään yhteiskunnallista hyvinvointia. OECD:n jäseniä ovat (34): Belgia, Espanja, Alankomaat, Irlanti, Itävalta, Islanti, Iso-Britannia, Italia, Kanada, Kreikka, Luxemburg, Norja, Portugal, Ranska, Ruotsi, Saksa, Sveitsi, Tanska, Turkki, Yhdysvallat, Japani, Suomi, Australia, Uusi-Seelanti, Meksiko, Tshekin tasavalta, Unkari, Puola, Korea, Slovakia, Chile, Viro, Slovenia ja Israel.

⁷ Ks. Hänninen 2014, s. 13.

⁸ Ks. Tax Justice Network 2013.

⁹ Ks. Finnwatch 2014, s. 7.

¹⁰ Veroparatiisit NBER:n listauksen mukaan: Alankomaiden Antillit, Andorra, Anguilla, Antigua ja Barbuda, Bahama, Bahrain, Barbados, Belize, Bermuda, Brittiläiset Neitsytsaaret, Caymansaaret, Cookinsaaret, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Hong Kong, Irlanti, Jersey, Jordania, Kypros, Libanon, Liberia, Liechtenstein, Luxemburg, Macao, Malediivit, Malta, Mansaari, Marshallsaaret, Monaco, Montserrat, Panama, Singapore, Saint Kitts ja Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent ja Grenadiinit, Sveitsi, Turks- ja Caicossaaret ja Vanuatu. NBER 2006, s. 32.

kiertää muiden oikeudenkäyttöalueiden lakeja ja sääntöjä.¹¹ Englannin kielessä veroparatiisi on *tax haven* eli sananmukaisesti käännettynä *verojen turvasatama*. On esitetty epäilyjä, että suomenkielen vastine olisikin käännösvirhe, jossa on sekoitettu sanat *heaven* (taivas, paratiisi) ja *haven* (turvasatama). Monet veroparatiisien tutkijat ovat sitä mieltä, että salaisuusvaltio olisi parempi termi kuvamaan näitä alueita.¹² Veroparatiisit ovat olleet talousjournalismin kestoaiheita jo pitkään eri puolilla maailmaa. Suomessa veroparatiiseista on kirjoitettu vähän lukuun ottamatta väliyleisöä koskevia kirjoituksia. Kirjoitusten vähyyteen on todennäköisesti viranomaisia koskevat salassapitosäännökset ja asianajajia koskeva vaitiolovelvollisuus.¹³

Tax Justice Network¹⁴ on arvioinut, että pelkästään maailman vauraimmilla yksityishenkilöillä on palmun alla yksitoistatuhatta miljardia euroa. Lisäksi on arvioitu, että puolet maailmankaupasta ja kaikesta maailman pankkivarallisuudesta kulkisi veroparatiisien kautta, kuten myös kolmannes kansainvälisten yritysten suorista sijoituksista. Todellista summaa ei voi kukaan tietää, mutta joka tapauksessa voidaan todeta veroparatiiseilla olevan suuri rooli maailman kukkarona.¹⁵ Yhtiöiden aggressiiviseen verosuunnitteluun kuuluu monesti veroparatiisien hyödyntäminen. Finnwatchin¹⁶ raportin mukaan suomalaiset yritykset hyödyntävät yleisesti veroparatiiseja liiketoiminnassaan. Jo kahdenkymmenen suurimman yrityksen julkiset tilinpäätöstiedot vuodelta 2012 kertoivat kymmenistä pienissä saarivaltioissa sijaitsevista veroparatiisiyhtiöistä. Kahdellakymmenellä liikevaihdoltaan

¹¹ Ks. Shaxson 2012, s. 13.

¹² Ks. Hänninen 2014, s. 13.

¹³ Veroparatiiseista ovat kuitenkin kirjoittaneet Matti Ylönen (Veroparatiisit 20 ratkaisua varjotulouteen, 2008), Jyri Hänninen (Veroparatiisit ja Suomi, 2014), Tapio Kuosma (Veroparatiisit: saalistajaeliittien turvapaikat, 2014).

¹⁴ Tax Justice Network on vuonna 2003 perustettu riippumaton kansainvälinen kansalaisjärjestö, joka tutkii, analysoi ja pyrkii vaikuttamaan kansainväliseen vero-oikeuteen ja rahoitusmarkkinoiden sääntelyyn.

¹⁵ Ks. Shaxson 2012, s. 13.

¹⁶ Finnwatch ry on suomalaisen yritystoiminnan globaaleja vaikutuksia tutkiva yhdistys, joka pyrkii edistämään ekologisesti, sosiaalisesti ja taloudellisesti vastuullista liiketoimintaa vaikuttamalla yrityksiin, talouden sääntelyyn ja yhteiskunnalliseen keskusteluun. Finnwatchin taustalla on joukko suomalaisia kehitys-, ay- ja ympäristöjärjestöjä. Järjestö tarkkailee suomalaisten ja Suomeen vahvasti sidoksissa olevien yritysten toiminnan vaikutuksia kehitysmaissa. Finnwatch myös osallistuu selvitystensä pohjalta yhteiskunnalliseen keskusteluun sekä pyrkii vaikuttamaan Suomen ja EU:n yritys vastuupolitiikkaan.

suurimmalla suomalaisyrityksellä on Alankomaissa, Belgiassa, Luxemburgissa ja muissa yrityksille suunnatuissa veroparatiiseissa yhteensä 225 tytäryhtiötä.¹⁷

Ulkomaiseen sijoituspäätökseen vaikuttavat monet seikat, joten edullinen vero-kohtelu on vain yksi investointipäätökseen vaikuttava tekijä. Kuitenkin, erityisesti finanssisijoituksissa, verotuksen merkitys on usein ratkaiseva. Veroetuuksien olemassaolo mahdollistaa sellaisen toiminnan, jonka pääasiallisena tavoitteena on verojen kiertäminen. Tällöin yritystoiminnan tulo ohjataan matalan verotuksen valtioon perustettuun yhteisöön ja jätetään kotiuttamatta yhteisön osakkaan asuinvaltiossa. Ulkomainen yhteisö toimii väliyhteisönä tulonlähteiden ja niiden henkilöiden välissä, jotka ilman väliyhteisöä olisivat tulonsaajia. Näin perustettu väliyhteisö voi toimia aktiivisesti, mutta se voi olla myös niin sanottu postilaatikoyhtiö, jolla ei todellisuudessa ole toimintaa vaan ainoastaan postilokero paratiisissa.¹⁸ Yhteisöjen hakeutuminen tietynlaisiin valtioihin voi johtua alhaisen verotuksen lisäksi esimerkiksi yhtiölainsäädännön vaatimuksista, väljistä työlainsäädännön määräyksistä tai valvonnan vähyydestä. Pankkiverkoston kattavuus, tiiviit pankkisalaisuusmääräykset ja erilaiset turvatakuut voivat olla niin ikään keskeisessä asemassa tässä suhteessa. Veroparatiisivaltioita on todennäköisesti käytetty myös turvaamaan sinne piilotetut varat konkurssivelkojilta tai häivyttämään rikollisella toiminnalla saatujen varojen alkuperä.¹⁹

Veroparatiisitalous aiheuttaa valtavia riskejä maailmantalouden vakaudelle, koska veroparatiisit eivät välitä aiheuttamistaan ongelmista muille valtioille. Veron kiertämisen lisäksi niiden toiminta ylläpitää myös rahanpesua, korruptiota, huumekauppaa ja muita lieveilmiöitä.²⁰ Vero-oikeuden professorin Marjaana Helminen mukaan: ”Kaikkien pitää olla huolissaan, jos maailmanlaajuisesti veropohjat rapautuvat. Jos veroja ei saada kerättyä, tällaista hyvinvointiyhteiskuntaa ei voida ylläpitää”.²¹

¹⁷ Ks. Finnwatch 2014, s. 16.

¹⁸ Ks. Myrsky – Linnakangas 2009, s. 306, Helminen 2013 a, 191.

¹⁹ HE 155/1994 vp.

²⁰ Ks. Hänninen 2014, s. 14.

²¹ Ks. Knus-Galán 2014.

1.1.2 Veropohjan rapautuminen

Veropoliittisen keskustelun keskiössä on sekä Suomessa että muissa maissa kansainvälisten yritysten verosuunnittelun aiheuttaman veropohjien rapautumisen estäminen. Valtiot pyrkivät pitämään kiinni entistä tiukemmin verotuloistaan. Globaaleja toimia peräänkuulutetaan laajasti. Keskeiset ongelmat ovat samoja niin teollisuus- kuin kehitysmailla, joten yhteisiin ratkaisuihin tarvitaan johdonmukaista kaikkien osapuolten hyötyä tavoittelevaa lähestymistapaa ja kehitysmaiden, erityisesti köyhimpien kehitysmaiden, kapasiteettivajeen huomioon ottamista.²² Veropohjien rapautumista pyritään estämään erilaisilla toimenpiteillä, kuten laajentamalla yritysverotuksen veropohjaa, suhtatumalla entistä tiukemmin veron kiertämiseen sekä lisäämällä kansainvälistä hallinnollista yhteistyötä.²³ Eurokriisin myötä verosuunnittelusta on alettu puhua laajasti mediassa ja päätöksentekijöiden pöydissä myös Euroopassa. Euroopan unioni arvioi, että sen jäsenmaat menettävät vuosittain jopa tuhat miljardia euroa verotuloja erilaisten veronkiertomekanismien takia²⁴. Kansalaisjärjestöt (esimerkiksi Tax Justice Network, Finnwatch) ovat aktivoituneet ja vaatineet yrityksiltä yhteiskuntavastuuta²⁵.

Globalisaation syveneminen tuo mukanaan monia hyviä puolia, mutta siihen liittyy myös haasteita. Globalisaatio on hyödyttänyt kansantalouksia monin tavoin: se on kasvattanut kaupankäyntiä ja lisännyt ulkomaisia suoria investointeja monissa maissa. Siten se on tukenut taloudellista kasvua, luonut työpaikkoja, edistänyt innovaatioita ja vähentänyt köyhyyttä. Samalla, kun talous on globalisoitunut, yritykset ovat kansainvälistyneet. Monikansalliset yritykset edustavat nykyään suurta osaa globaalista bruttokansantuotteesta. Monikansalliset yritykset ovat kuitenkin käyttäneet kehitystä häikäilemättömästi hyväkseen minimoimalla

²² Valtiovarainministeriö 2014, s. 12.

²³ Ks. Äimä 2014, s. 453.

²⁴ Taloussanomien 2014.

²⁵ Yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan yleensä toimintaa, joka ylittää lain asettamat minimivaatimukset. Yritysten sosiaalisesta vastuusta voidaan puhua vasta lakien ylitse menevän vastuun kantamisena. Selvää tietysti on, että vastuullisuus edellyttää kuitenkin aina myös lain asettamien minimivaatimusten noudattamista. Näin Knuutinen 2013, s. 177.

verotaakkaansa. Se taas on johtanut siihen, että kansalaiset ovat entistä kiinnostuneempia oikeudenmukaisesta verotuksesta.²⁶

Vapaamatkustaminen haittaa eri valtioiden hallintojen työskentelyä, yksittäisiä veronmaksajia ja yritysten liiketoimintaa. Valtiot joutuvat pärjäämään yhä vähemmillä verotuloilla, kun isot kalat vaihtavat vesiä ja samalla oikein toimivat veronmaksajat joutuvat ottamaan yhä enemmän osaa verokertymien kasaamiseen. Toisaalta, veroparatiiseja käyttävät yritykset saattavat verojen minimoinnin seurauksena kohdata maineriskejä, jotka eivät ole samalla tavalla mitattavia, kuin saatavat verohyödyt ovat. Kansallisilla markkinoilla toimivat yritykset eivät pysty kilpailemaan monikansallisia yrityksiä vastaan omalla markkinallaan, koska monikansallinen yritys pystyy selviytymään liiketoiminnassaan pienemmin (vero)kustannuksin.²⁷

Aikaisemmin yrityksille ongelman muodostanut monenkertainen kansainvälinen taloudellinen verotus on muuttunut vapaiden pääomanliikkeiden maailmassa lisääntyneen verosuunnittelun myötä kansainväliseksi nollaverotukseksi, joka on mahdollista saavuttaa verojärjestelmien eroja hyväksikäyttämällä. Verosopimusten alkuperäisen tarkoituksen vastaisesta kehityksestä on huolestunut kansallisten verohallintojen ohella OECD, jonka keskeisiä painopistealueita verotuksessa oli aikaisemmin kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen poistaminen verosopimussäännösten ja valtioiden välisen sopimusmenettelyn kehittämisen kautta.²⁸

Kansainvälinen toiminta tarjoaa runsaasti verosuunnittelumahdollisuuksia, joita hyödyntämällä voidaan päätyä hyväksyttävään verosuunnitteluun, veronkiertoon tai jopa veropetokseen²⁹. Kansainvälisyys luo verovelvollisille mahdollisuuksia

²⁶ Ks. OECD 2013 a, s. 7.

²⁷ Ks. OECD 2013 a, s. 7-8.

²⁸ Ks. Keinonen 2013, s. 416.

²⁹ Tuloverojärjestelmät syntyvät usein erilaisten veropoliittisten ja muiden poliittisten tavoitteiden kompromissina. Sen vuoksi järjestelmiin sisältyy väistämättä jännitteisiä rajakohtia, joita verosuunnittelussa ja veron kiertämisessä pyritään hyödyntämään. Veron kiertämisen ja verosuunnittelun rajakohdan pohtiminen on ollut yksi klassisia vero-oikeuden ongelmia. Sekä verosuunnittelussa että veron kiertämisessä pyritään usein hyödyntämään verosäännösten kielelliseen muotoiluun liittyviä heikkouksia tai verojärjestelmän rakenteellisia ongelmia. Verosuunnittelussa nojaututaan tyypillisesti jännitteisiin, jotka ovat syntyneet lainsäädäntötoimien yhteydessä tehtyjen tietojen valintojen seurauksena, ja joita voi siten yleensä pitää lainsäätäjän tarkoittamana tai

vero-objektien siirtämiseen tietyn valtion verotusvallan ulkopuolelle ankaramman verotusvallan piiristä lievemmän verotusvallan piiriin. Toiminta saatetaan suunnitella siten, että siitä syntyy vain hyvin vähäiset veroseuraamukset tai ei lainkaan veroseuraamuksia, eli syntyy kansainvälistä vajaaverotusta tai nollaverotusta. Kansainvälistä veropakoa pyritään rajoittamaan monin eri keinoin niin kansallisessa lainsäädännössä, verosopimuksissa kuin EU-vero-oikeudessakin. Valtioiden kansalliseen lainsäädäntöön sisältyy joukko normeja, joilla pyritään estämään veronkiertoa. Tällainen normi on Suomen verolainsäädäntöön sisältyvä väliyhteisölaki.³⁰

1.1.3 Väliyhteisölain tarkoitus

Suomessa Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (VYL, jatkossa väliyhteisölaki) tuli voimaan vuoden 1995 alusta lukien. Lakia on päivitetty useaan otteeseen sen jälkeen; merkittäviä muutoksia siihen tehtiin laeilla 1091/1998 ja 680/2008. Lain viimeisimmät muutokset tulivat voimaan 1.1.2013 alkaen. Väliyhteisölainsäädäntö kuuluu Suomen sisäiseen ulkomaanvero-oikeuteen. Suomen tekemissä verosopimuksissa ei siten ole väliyhteisölainsäädäntöä koskevia määräyksiä.³¹ Väliyhteisölakia voidaan soveltaa tapauksissa, joissa yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö kerää tuloa ulkomaiseen yhteisöön, joka on asuinvaltiossaan alhaisen verotuksen piirissä.³² Väliyhteisölaki säädettiin torjumaan kevyen verotuksen valtioihin perustettujen vä-

vähintäänkin hyväksymänä. Veron kiertämisessä taas erilaisia toimia toteutetaan siten, että niiden vaikutukset ovat verovelvolliselle edullisempia kuin lainsäätäjällä on tai olisi tarkoittanut. Veron kiertämisen problematiikka liittyy nimenomaan veron kiertämisen määrittelyn ja rajaamisen vaikeuteen. Yksinkertaisesti kuvattavissa ja rajattavissa oleva ongelma olisi huomattavasti helpompi hoidella lainsäädännön avulla pois. Näin Knuutinen 2012, s. 3-5.

³⁰ Ks. Helminen 2013 a, s. 90.

³¹ Verosopimukset sisältävät määräyksiä verotusoikeuden jakautumisesta sopimusvaltioiden välillä. Väliyhteisölainsäädännön soveltamismahdollisuuksia kaventaisi tuntuvasti, jos lainsäädännön katsottaisiin johtavan ristiriitaan verosopimusartikloiden kanssa. OECD:n malliverosopimuksen (1992) kommentaarissa todetaan 1 artiklassa (kappale 23) jäsenvaltioiden suuren enemmistön kuitenkin olevan sillä kannalla, ettei tällaista ristiriitaa voida katsoa olevan. Perusteluna mainitaan ennen muuta se, että väliyhteisölainsäädännön voidaan katsoa kuuluvan siihen osaan valtion sisäistä lainsäädäntöä, jossa määritellään ne tosiseikat, jotka aiheuttavat velvollisuuden ja joita verosopimuksella ei säännellä. Tämän vuoksi ei ole periaatteellista estettä sille, että väliyhteisölakia sovellettaisiin myös verosopimusvaltiossa asuviin yhteisöihin.

³² Ks. Myrsky – Linnakangas 2009, s. 308.

liiyhteisöjen avulla tapahtuvaa verotuksen kiertämistä, vaikka verojen välttämistarkoituksen toteennäyttäminen ei kuulukaan sen soveltamisen edellytyksiin. Väliyhteisölaissa tarkoitettu veron kiertäminen voi tapahtua siten, että luonnollinen henkilö, kuolinpesä tai yhteisö siirtää keinotekoisesti voitot Suomesta toiseen valtion, jossa verotuksen taso on alhainen. Lain soveltuessa ulkomaisen rajoitetusti verovelvollisen yhteisön tulo voidaan verottaa sen yleisesti verovelvollisten omistajien tulona, vaikka yhteisö on itsenäinen verosubjekti.³³

Ennen väliyhteisölakia lainsäädännössä oli jäänyt avoimeksi se, voitiinko ulkomaisen yhteisön Suomessa asuvaa osakasta joissain tapauksissa verottaa osuudesta ulkomaisen yhteisön tuloon vai ei. Kun Suomen sisäiseen lainsäädäntöön sisältyy veron kiertämistä tuloverotuksessa koskeva yleislauseke³⁴, olisi voitu ajatella, että sen avulla olisi pyritty puuttumaan myös tapauksiin, joissa tulo on pääasiallisesti Suomen veron kiertämistarkoituksessa ohjattu ulkomaiseen väliyhteisöön. Oikeuskäytännössä ei kuitenkaan ollut täysin selkeää ratkaisua asiasta. Niissä valtioissa, joissa on yleinen veron kiertämistä koskeva säännös, on yleensä katsottu, että verotuksen tueksi on syytä ottaa erilliset ulkomaisia väliyhteisöjä koskevat säännökset.³⁵ Pääomaa vievät valtiot pyrkivät usein turvaamaan omaa veropohjaansa erityislainsäädännöllä. Väliyhteisöjä koskeva verolainsäädäntö on merkittävä väline globaalissa kamppailussa haitallista verokilpailua vastaan ja on laajalti käytössä EU:n ja OECD:n jäsenvaltioiden piirissä. Väliyhteisölainsäädäntö on kansainvälisesti todettu tärkeäksi ja toimivaksi välineeksi valtioiden taistelussa veropetoksia ja veron kiertämistä vastaan eikä sille ole tois-
laiseksi kyetty esittämään varteenotettavaa vaihtoehtoa.³⁶

³³ Ks. HE 74/2008.

³⁴ Verovuoden 1995 loppuun asti veron kiertämistä koskeva lainkohta oli verotuslain 56 §. Lainkohdan sisältö on pysynyt muuttumattomana.

³⁵ Ks. HE 155/1994 vp, Luku 2.2 Kansainvälinen kehitys ja ulkomaiden lainsäädäntö. Yleisiä näkökohtia.

³⁶ Yhdysvallat siirtyi ensimmäisenä valtiona soveltamaan kattavaa väliyhteisölainsäädäntöä vuonna 1962. Pohjoismaista Ruotsin verolainsäädäntöön liitettiin jo vuonna 1933 niin sanottu Luxemburg-pykälä, joka oikeutti Ruotsin verottamaan määrättyissä tapauksissa ulkomaisiin arvopaperikauppayhtiöihin kerättyjä tuloja. Norja otti käyttöön väliyhteisösäännökset vuoden 1992 pääomaverouudistuksen yhteydessä, Vapaavuori 1994, s. 525. Karhu 2009, s. 176.

Hallituksen esityksen mukaan verojärjestelmän neutraaliutta ja oikeudenmukaisuutta silmällä pitäen ei voitu hyväksyä sitä, että lainsäädäntö johtaisi lopputulokseen, jossa valuuttaa vietäisiin Suomesta ulkomaille väliyritysteisöjen perustamista varten, ja jossa tulot jätettäisiin kotiuttamatta pelkästään sen vuoksi, että Suomessa suoritettavasta verosta välttyttäisiin. Vuonna 1993 voimaan tulleen pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen uudistuksen keskeisenä periaatteena oli yhteisöverokannan ja pääomatulojen verokannan alentaminen. Samalla tiivistettiin olennaisesti veropohjaa. Se, että tätä veropohjaa voitiin ulkomaisia väliyritysteisöjä käyttämällä edelleenkin rapauttaa, oli ristiriidassa valitun alhaisen verokannan ja verojärjestelmän fiskaalisten tavoitteiden kanssa.³⁷

Suomessa väliyritysteisöilaki tuli voimaan 1.1.1995. Hallituksen esityksen (155/1994) mukaan väliyritysteisöilain ”tarkoituksena on ehkäistä ulkomaisten väliyritysteisöjen avulla tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä, joka voidaan toteuttaa ohjaamalla ja varastoimalla tuloa matalan verorasituksen valtion perustettuun yhteisöön.”. Väliyritysteisöilain ensisijaisena tarkoituksena on vaikuttaa ennaltaehkäisevästi verovelvollisten toimintaan ja näin vähentää ulkomaisten väliyritysteisöjen käyttämistä veronvälttämistarkoituksessa. HE 74/2008 mukaan ulkomaisia väliyritysteisöjä koskeva verolainsäädäntö on merkittävä väline kamppailussa haitallista verokilpailua vastaan ja se on tärkeä ja toimiva väline valtioiden tomissa veropetoksia ja veron kiertämistä vastaan, eikä sille toistaiseksi ole kyetty esittämään varteenotettavaa vaihtoehtoa.

Väliyritysteisöilaki on ainakin osittain säädetty veron kiertämisen ehkäisemiseen, vaikka verojen välttämistarkoituksen toteennäyttäminen ei kuulukaan sen soveltamisen edellytyksiin. Tällainen erityyssäätely on ollut tarpeen, koska veron kiertämistä koskevan yleissäännöksen ei ole katsottu olevan tehokas väline väliyritysteisöjen kautta tapahtuvan keinottelun torjuntaan.³⁸ Väliyritysteisöilaki säädettiin, koska oikeustila oli oikeuskäytännön puuttuessa epäselvä sekä sen osalta, miten

³⁷ Ks. HE 155/1994 vp, Luku 2.3. Nykytilan arviointi.

³⁸ Ks. esim. Knuutinen 2012, s. 278–279., HE 155/1994 vp, Luku 2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö., Myrsky – Linnakangas 2009, s. 307.

tulisi suhtautua suomalaisomisteiseen ulkomaiseen väliyhteisöön kerättyyn tuloon, että sen osalta, miten verotus täällä toimitettaisiin, jos yhteisön tulosta katsottaisiin voitavan verottaa sen täällä asuvaa osakasta.³⁹

Monet ulkomaisen väliyhteisön avulla tavoiteltavat veroedut liittyvät veroparatiisivaltioon perustettavan tytäryhtiön toimintaan. Ulkomaisen yhtiön perustaminen oli aikaisemmin luvanvarainen valuuttatoimi. Valuuttasäännöstelyn poistuttua yhtiön perustaminen veroparatiisiin on yksinkertaisempaa. Kiihtyvä kansainvälistymiskehitys on tehnyt tunnetuksi ulkomaisten väliyhteisöjen avulla toteutettavia Suomen veron välttämiseen tähtääviä toimintatapoja. Hallituksen esityksessä todettiin, että ulkomaiset väliyhteisöt ovat nykyisin myös luonnollisten henkilöiden käytettävissä oleva mahdollisuus, koska moniin veroparatiisivaltioihin voidaan perustaa postilaatikkoyhtiö vähällä vaivalla ja suhteellisen vähin kustannuksin.⁴⁰

1.1 Tutkimusongelma, rakenne ja rajaukset

Tutkimuksessa haetaan vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

1. Mikä on väliyhteisölain tarkoitus ja miten se toimii tässä tarkoituksessa?
2. Miten väliyhteisölakia sovelletaan?
3. Liittyykö väliyhteisölakiin ja sen soveltamiseen ongelmia, jotka estävät tarkoituksen toteutumisen?
4. Miten väliyhteisölakia pitäisi kehittää?

Tutkimuksen ensimmäiseen kysymykseen: mikä on väliyhteisölain tarkoitus ja miten se toimii tässä tarkoituksessa? haetaan vastausta erityisesti hallituksen esityksestä 155/1994, jonka pohjalta väliyhteisölaki tuli osaksi Suomen verolainsäädäntöä. Väliyhteisölain tarkoituksen pohjalta voidaan pureutua muihin tutkimusongelmiin. Väliyhteisölain tarkoitus tuodaan esille johdannossa, tarkoituksen toteutumiseen haetaan vastausta läpi tutkimuksen. Toisessa luvussa vastataan toiseen tutkimuskysymykseen. Luvussa käydään läpi väliyhteisölain keskeinen

³⁹ Ks. He 155/1994 vp, Luku 2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö., Myrsky – Linnakangas 2009, s. 307.

⁴⁰ Ks. Myrsky – Linnakangas 2009, s. 306. HE 155/1994 vp, Luku 2.3. Nykytilan arviointi.

sisältö sekä määritellään väliyhteisön käsite varsin seikkaperäisesti, koska väliyhteisölain soveltamisedellytykset ja sen ongelmallisuudet ovat tutkimuksen huomion keskiössä.

Kolmannessa luvussa haetaan vastausta kolmanteen tutkimuskysymykseen. Alaluvussa 3.1 pohditaan EU-oikeuden roolia väliyhteisölain rajoitteena. Luvussa tuodaan esille se, miten Suomen EU-jäsenyys asettaa huomattavia rajoituksia väliyhteisölainsäädännön soveltamiselle EU-alueella. Alaluvussa 3.2 tuodaan esiin väliyhteisölaissa tehtyjen linjausten ongelmallisuutta suhteessa väliyhteisölain tarkoitukseen. Lisäksi pohditaan sitä, heijasteleeko väliyhteisölaki reaali maailmaa. Alaluvussa 3.3 tuodaan esiin ongelmia, jotka on ollut tarkoitus ratkaista väliyhteisölailla, mutta jotka ovat jääneet väliyhteisölaista riippumatta ratkaisematta ja näin ollen väliyhteisölain tarkoitus ei toteudu. Väliyhteisölaki jää monesti soveltamatta sen vuoksi, ettei tarvittavia tietoja lain soveltamiseksi ole.

Neljännessä luvussa vastataan kysymykseen: miten väliyhteisölakia pitäisi kehittää? Luvun alussa pohditaan tiedonsaantiongelmaa, koska se on myös väliyhteisölain ongelma. Tiedonsaantiongelmaan tuleviin ratkaisuihin tehdään lyhyt katsaus. Luvussa käsitellään myös OECD:n⁴¹ BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting) toimenpidettä väliyhteisösäännösten vahvistamiseksi. BEPS-hanke käynnistettiin G20-maiden⁴² aloitteesta.⁴³ Toimintasuunnitelma, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, sisältää yhteensä 15 toimenpidettä, jotka kohdistuvat muun muassa siirtohinnoitteluun, kiinteiden toimipaikkojen verotukseen, korkovähennysoikeuden rajoitussäännöksiin, verotuksellisiin hybridirakenteisiin ja väliyhteisöihin. Kolmantena toimenpiteenä on väliyhteisösääntöjen vahvistaminen eli suositusten kehittäminen väliyhteisösääntöjen rakenteesta.

⁴¹ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) on taloudelliseen yhteistyöhön keskittyvä järjestö. Järjestö perustettiin vuonna 1961 harmonisoimaan ja kehittämään jäsenmaidensa talouskasvua ja vapaakauppaa sekä lisäämään yhteiskunnallista hyvinvointia. OECD:n jäseniä ovat (34): Belgia, Espanja, Alankomaat, Irlanti, Itävalta, Islanti, Iso-Britannia, Italia, Kanada, Kreikka, Luxemburg, Norja, Portugal, Ranska, Ruotsi, Saksa, Sveitsi, Tanska, Turkki, Yhdysvallat, Japani, Suomi, Australia, Uusi-Seelanti, Meksiko, Tshekin tasavalta, Unkari, Puola, Korea, Slovakia, Chile, Viro, Slovenia ja Israel.

⁴² G20-maihin kuuluu edustus Euroopan unionista (ei yksittäisenä valtiona edustetut jäsenet), Argentiina, Australia, Brasilia, Etelä-Afrikka, Etelä-Korea, Indonesia, Intia, Italia, Japani, Kanada, Kiina, Meksiko, Ranska, Saksa, Saudi-Arabia, Turkki, Venäjä, Iso-Britannia ja Yhdysvallat.

⁴³ Ks. OECD 2013 b.

Tutkimuksessa keskitytään väliyhteisölain rooliin veropakoa ehkäisevänä säädöksenä. Kuitenkin tutkielmassa nostetaan esille myös muita säännöksiä, jotka tukevat väliyhteisölakia veropaossa, koska ei ole tarkoituksenmukaista kritisoida väliyhteisölakia kohdissa, jotka on jo ratkaistu toisilla säännöksillä. Lisäksi tutkielmassa perehdytään myös tiedonsaantiongelmaan, koska se on väliyhteisölain soveltamisen ydinongelma, olematta kuitenkaan väliyhteisölailla ratkaistavissa oleva ongelma. Tiedonsaantiongelman tulevaisuudennäkymiä käydään myös lyhyesti läpi, koska ei ole tarkoituksenmukaista heittää hanskoja tiskiä sen jälkeen, kun on todettu tiedonsaantiongelman olemassaolo. Viidennessä luvussa käsitellään tutkielman johtopäätökset.

1.2 Metodologinen lähestymistapa ja lähdeaineisto

Tutkimuksen metodologinen perusta on oikeuspoliittinen. Tutkimuksessa on myös lainopillisia, eli oikeusdogmaattisia piirteitä. Oikeusdogmatiikan tarkoituksena on selvittää, eli tulkita, oikeussäännösten sisältöä ja systematisoida voimassa olevia oikeussäännöksiä. Systematisoinnissa pyritään kokoamaan yksittäiset normit yhdeksi loogiseksi kokonaisuudeksi. Valitut työvälineet auttavat perustelemaan voimassa olevaa oikeutta tavalla, jolla voidaan saada tyydyttävä vastaus tutkielmassa esitettyihin kysymyksiin.⁴⁴ Oikeustieteessä perinteinen oikeusdogmatiikka keskittyy systematisoimaan ja tulkitsemaan voimassa olevaa oikeutta, jolloin tutkijan toiminta jäljittelee tuomarin toimintaa ja tutkimuksen yhteiskunnallinen tai käytännöllinen merkittävyys määrittyy käytännön juristin ja tuomarin kannalta. Oikeusdogmatiikan piirissä ei olla oltu erityisen kiinnostuneita tuottamaan sellaista tutkimustietoa, josta olisi nimenomaista hyötyä oikeuspoliittisen päätöksenteon ja suunnittelun kannalta.⁴⁵

Oikeuspoliittinen tutkimus voidaan määritellä tutkimukseksi, jolla on pyrkimys tai kyky vaikuttaa oikeuspoliittiseen päätöksentekoon, lainvalmisteluun, linjausten muotoiluun ja käytäntöihin.⁴⁶ Nimensä veroisesti oikeuspoliittinen tutkimus on

⁴⁴ Ks. Aarnio 1989, s. 48.

⁴⁵ Ks. Ervasti 2007, s. 382, 386.

⁴⁶ Ks. Ervasti 2007, s. 382.

sidoksissa sekä *oikeuteen* että *politiikkaan*. Jyrki Talan mukaan oikeuden ja politiikan suhdetta voidaan ajatella esimerkiksi seuraavasti: 1) oikeus on politiikan väline, keino, jolla poliittiset päättäjät toteuttavat tavoitteitaan ja 2) oikeus kehystää, valvoo ja rajoittaa politiikkaa. Ensin mainitussa niin sanotussa instrumentaalisessa oikeuskäsityksessä politiikka on oikeuden yläpuolella määräävässä asemassa. Politiikka tulee ensin ja se käyttää oikeussäätelyä toimintavälineenään. Jälkimmäisessä oikeuden suhde politiikkaan on käänteinen. Oikeus on politiikan yläpuolella ja määrää ainakin politiikan tekemisen rajat, kehykset ja säännöt. Molemmat näkökulmat oikeuden ja politiikan suhteesta vaikuttavat pätevilä ja tosilla samanaikaisesti, vaikka ne ovatkin erisuuntaisia.⁴⁷

Vero-oikeudellista tutkimusta tehdessä on tärkeää ymmärtää oikeudellisen ja poliittisen päätöksenteon dynamiikkaa. Oikeudellisen ja poliittisen päätöksenteon välillä on kolme perustavaa eroa. Ensiksikin oikeudellisen ratkaisun on määrä perustua etukäteen asetetuille tai ainakin jo voimassa oleville säännöille. Politiikassa ratkaisut taas ovat tavoitteita, sisältöä ja perusteluja myöten etukäteen avoimia ja keskustelulle alttiita. Toiseksi oikeudellista päätöksentekoa leimaa ratkaisupakko, kun taas politiikassa hankalan asian ratkaisua saatetaan siirtää seuraavan hallituksen harteille, jättää kokonaan ratkaisematta tai ongelma saatetaan muotoilla uudelleen ja liittää se jonkin toisen ongelman ratkaisuun. Kolmanneksi oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa yleisön käsityksillä ei yleensä ole argumenttiarvoa. Lainkäyttöelimiä pyritään sen sijaan suojaamaan ulkopuolelta tulevien vaikutuspyrkimyksiä vastaan. Politiikassa taas herkkyyttä yleisön käsityksille ja tunteille pidetään ansiona. Tällä muna vai kana -ongelman käsitteparilla on eroavaisuuksien lisäksi tietenkin myös yhtäläisyyksiä. Molemmissa keskeiset toimijat pyrkivät viime kädessä oikeudenmukaisuuteen – mitä se sitten ikinä onkin. Hyvin laaditut perustelut kuuluvat molemmissa päätöksentekotavoissa hyvän ratkaisun tuntomerkkeihin. Päätöksenteon avoimuutta pidetään sekä oikeudellisen että poliittisen ratkaisutoiminnan hyveenä ja molempien prosessien alussa ollaan aidosti epävarmoja lopullisen ratkaisun sisällöstä.⁴⁸

⁴⁷ Ks. Tala 2002, s. 96–97.

⁴⁸ Ks. Tala 2002, s. 100–101.

Veropolitiikka taas voidaan käsittää sekä suppeasti, että laajasti. Suppeasti käsitettynä veropolitiikan kannalta voidaan verolainsäädäntöä tarkastella muutoksessa olevana ilmiönä ja pyrkiä analysoimaan voimassa olevan oikeustilan ja parhaan saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja. Tämän seurauksena on mahdollista esittää perusteltuja ehdotuksia lainsäädännön kehittämiseksi. Laajemmassa viitekehyksessä veropolitiikkaan sisältyy myös lainsäädännön historian tarkastelua.⁴⁹ Tässä tutkimuksessa katsotaan sekä etu- että takapeiliin. Koska väliyhteisölaki on jo kaksikymmentävuotta vanha, täytyy tutkimuksessa tarkastella aikaa taaksepäin. Koska väliyhteisölaki on hieman vanhentunut, täytyy katse suunnata paitsi nykyhetkeen, myös tulevaisuuteen.

Tutkielman tärkeimpinä lähteitä ovat väliyhteisölaki, lainvalmisteluaineisto, oikeuskirjallisuus, erilaisten yhteiskuntavaikuttajien julkaisut ja OECD:n viimeaikaiset julkaisut. Väliyhteisölain soveltamiseen liittyviä ongelmia etsitään julkaisuista, jotka refleктоivat tämän hetkistä reaali maailmaa. Sen vuoksi veroasiantuntijoiden artikkelit ovat tärkeässä roolissa kolmannen tutkimusvastauksen lähteinä. Kansalaisjärjestöjen kriittiset kannanotot ovat myös tärkeässä roolissa tutkielman oikeuspoliittisen luonteen vuoksi. Tutkielman ajankohtaisuuden vuoksi uutiset ja vielä suunnitelmavaiheessa olevat esitykset ovat tutkielman kannalta tärkeitä. Näistä mainittakoon OECD:n BEPS-hankkeen julkaisut ja Euroopan komission viimeisimmät linjaukset.

⁴⁹ Ks. Myrsky 2013, s. 5-6.

2 VÄLIYHTEISÖ JA SEN TULON VEROTTAMINEN

2.1 Väliyhteisölain keskeinen sisältö

2.1.1 Lähtökohdat

Suomen verolainsäädännössä lähdetään siitä, että yhteisö on erillinen verosubjekti. Tämä koskee myös ulkomaille perustettua yhteisöä. Yhteisön osakasta voidaan tämän mukaisesti verottaa vasta siinä vaiheessa, kun yhteisö jakaa voittoa osakkaalle tai osakas luovuttaa osuutensa yhteisössä realisoiden luovutusvoiton. Jos yhteisö on perustettu matalan verorasituksen valtion, on mahdollista, ettei yhteisöön kerätystä voitosta veroteta myöskään ulkomailla tai verotuksen taso jää murto-osaan siitä, mikä olisi ollut tuloksena, jos verot olisi maksettu Suomeen.⁵⁰

Jos väliyhteisölaki soveltuu, ulkomaisen väliyhteisön Suomessa yleisesti verovelvollista osakasta voidaan verottaa väliyhteisön tulosta Suomen verolakien mukaan. Kun soveltamisedellytykset täyttyvät, verotus tapahtuu Suomessa riippumatta siitä, mikä on ollut järjestelyn tarkoitus. Soveltaminen ei siis edellytä lainkaan veron kiertämistarkoituksen olemassaoloa. Tulon verottamiseen sovelletaan Suomen verolakeja nimenomaan sen vuoksi, että yhteisön perustamisen syynä voi olla juuri osakkaan asuinvaltion verotuksen välttäminen. Suomella voi olla oikeus verottaa suoraan ulkomaista väliyhteisöä, jos se saa tuloa Suomesta tai Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta⁵¹ (TVL 9 ja 10 §). Väliyhteisölakia ei sovelleta siltä osin, kun Suomella on oikeus verottaa ulkomaista väliyh-

⁵⁰ Ks. Vapaavuori 1994, s. 524.

⁵¹ TVL 13 a §: Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaivos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huolto- paikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

teisöä samasta tulosta. Siten väliyhteisölakia ei sovelleta yleensä esimerkiksi väliyhteisön Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai kiinteistöstä saamaan tuloon.⁵²

Rakenteensa puolesta eri valtioiden väliyhteisölainsäädännöt voidaan jakaa kahteen eri ryhmään riippuen siitä, onko niiden soveltamisen kannalta ratkaisevaa yhteisön saamien matalasti verotettujen tulojen laatu vai yhteisön asuinvaltio. Tosiasiassa väliyhteisölainsäädäntöön sisältyy usein aineksia kummastakin rakenteesta.⁵³ Tarkoituksenmukaisuussyyt eivät puoltaneet sellaisen mallin omaksumista, jonka perusteella missä tahansa valtiossa asuvat väliyhteisöt kuuluisivat lainsäädännön soveltamispiiriin saamiensa tulojen laadun perusteella. Tilanteet, joissa yhteisöjen tulojen laadun yksityiskohtainen selvittäminen olisi tarpeen, olisivat ilmeisesti lukuisia ja runsaasti hallinnollista työtä aiheuttavia. Lainsäädäntö rakennettiin tämän vuoksi jaottelulle, jossa kiinnitetään huomiota siihen, mikä on ulkomaisen yhteisön asuinvaltio.⁵⁴

Väliyhteisölaki on varsin lyhyt säädös: siinä on vain kahdeksan pykälää. Ensimmäinen pykälä koskee soveltamisalaa. Pykälät 2-3 määrittelevät väliyhteisöä. Varsinaiset verotuspykälät ovat 4-6 §, joissa määritellään veronalainen tulo, tappion vähentäminen ja ulkomaisen veron hyvittäminen. Seitsemäs pykälä koskee ilmoittamisvelvollisuutta ja kahdeksas on voimaantuloa koskeva pykälä.

2.1.2 Väliyhteisötulon verottaminen

Suomessa yleisesti verovelvollisen osakkaan omistusosuutta tai edunsaaja-asemaa vastaavaa osuutta väliyhteisön tulosta voidaan verottaa Suomessa, jos osakas omistaa vähintään 25 prosenttia yhteisön pääomasta tai on oikeutettu vähintään 25 prosentin osuuteen yhteisön varallisuuden tuotosta. Laskettaessa omistusosuutta tai edunsaaja-asemaa otetaan huomioon sekä suora että välillinen⁵⁵

⁵² Ks. Verohallinto 2014, Luku 1 Ohjeen sisältö ja tarkoitus.

⁵³ HE 155/1994 vp, Luku 2.2 Kansainvälinen kehitys ja ulkomaiden lainsäädäntö. Yleisiä näkökohtia.

⁵⁴ HE 155/1994 vp, Luku 4.4. Matalan verorasituksen valtiot ja tulon laadun merkitys.

⁵⁵ Välillinen omistus lasketaan suhteellisen osuutena. Esimerkiksi: jos yleisesti verovelvollinen omistaa 50 prosenttia ulkomaisesta yhteisöstä, joka puolestaan omistaa 50 prosenttia väliyhteisöstä, yleisesti verovelvollisen katsotaan omistavan välillisesti 25 prosenttia väliyhteisöstä.

omistus. Kaikki osakkaan kanssa samaan etupiiriin kuuluvat⁵⁶ otetaan huomioon 25 prosentin rajan ylittymistä arvioitaessa. Kohdistettava tulo voi olla myös alle 25 prosenttia silloin, kun on kyse etupiiritalanteesta. Tällöin samaan etupiiriin kuuluville kohdistetaan omaa omistussuutta vastaava osa väliyhteisön tulosta. Väliyhteisötulo verotetaan Suomessa sen yleisesti verovelvollisen tulona, joka on omistus- tai edunsaajaketjussa lähimpänä väliyhteisöä. Jos esimerkiksi Suomessa asuva luonnollinen henkilö omistaa ulkomaisen väliyhteisön suomalaisen osakeyhtiön kautta, väliyhteisötulo verotetaan suomalaisen osakeyhtiön tulona, eikä sitä kohdisteta suomalaisen osakeyhtiön omistajana olevalle luonnolliselle henkilölle.⁵⁷

Väliyhteisön nettotulo lasketaan Suomen verolakien mukaan väliyhteisön noudattamalta tilikaudelta tai, jos tilikautta ei ole, kalenterivuodelta. Sovellettavaksi voi siten tulla joko EVL, TVL tai MVL. Sovellettava laki määräytyy sen mukaan, mihin tulolähteeseen väliyhteisön osakkeet osakkaalla kuuluvat. Veronalainen tulo säilyttää osakkaan verotuksessa myös alkuperäisen tulolajinsa.⁵⁸

VYL 4.2 §:n mukaan osakkaan väliyhteisöstä saama voitonjako on veronalaista tuloa vain siltä osin kuin se ylittää määrän, joka on samana tai viitenä edellisenä verovuonna luettu osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Verotetut väliyhteisötulot vähennetään voitonjaosta siinä järjestyksessä, kun ne ovat syntyneet.⁵⁹ Jos voitonjako tapahtuu viittä vuotta pidemmän ajanjakson kuluttua, aikanaan jo verotettu tulo tulee verotettua toiseen kertaan voitonjakona, ellei kyse ole esimerkiksi verovapaasta osingosta.⁶⁰

⁵⁶ Etupiiriin on tulkittu merkitsevän samoja tahoja, jotka katsotaan etupiiriin kuuluviksi peitellyn osingonjaon verotusta koskevaa VML 29 §:ää sovellettaessa. Etupiiriin kuuluvat verovelvollisen omaiset sekä sellaiset yhteisöt ja yhtymät, joissa omaiset ovat edunsaajina. Etupiiriin kuuluvat myös osakkaan kanssa etuyhteydessä olevat yhteisöt ja yhtymät sekä niiden osakkaat.

⁵⁷ VYL 4.1 §.

⁵⁸ VYL 4 §.

⁵⁹ KVL 078/2012.

⁶⁰ Osinkojen verottamisesta on määrätty TVL 33 a-d §:ssä ja EVL 6 a §:ssä. Myös verosopimus voi rajoittaa Suomen verotusoikeutta osinkotuloon.

VYL 6 §:n mukaan väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta voidaan hyvittää väliyhteisön samasta tulosta ulkomaille maksamia veroja enintään Suomeen maksettavien verojen verran.⁶¹ Verosopimuksettomissa tilanteissa voidaan hyvittää vain valtion tuloveroa, verosopimustilanteissa myös muita verosopimuksessa määriteltyjä veroja. Vähentää voidaan ainoastaan tosiasiaissa maksetut verot. Edes verosopimustilanteissa ei voida tehdä niin sanottua fiktiivistä hyvitystä⁶². Jos veroja ei voida kokonaan hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään osakkaan vaatimuksesta seuraavalta viideltä verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia⁶³.

Ennen väliyhteisötulon verottamista osakkaan tulo-osuudesta vähennetään osakkaan osuutta vastaava osuus väliyhteisön sellaisista tappioista, jotka ovat syntyneet kyseessä olevaa verovuotta edeltäneenä kymmenenä verovuotena.⁶⁴ Sellainen tappio, joka on syntynyt vuotena, jolloin yhteisöä ei ole pidetty väliyhteisö voidaan myös vähentää⁶⁵. Tappion vähentämisen edellytyksenä on, että väliyhteisölain 4.1 §:n edellytys omistusosuudesta tai edunsaaja-asemasta täyttyy myös tappiovuonna. Tappion vähennysoikeus on yhteisökohtainen, eikä eri väliyhteisöjen tuloja ja tappioita voida netottaa keskenään. Väliyhteisön vähennyskelpoinen tappio lasketaan Suomen verolainsäädännön mukaisesti vastaavasti kuin sen kokonaistulo. Tappion määrä ja vähennyskelpoisuus määräytyy sen perusteella, millaisista tuloista ja menoista väliyhteisön kokonaistulo muodostuu.⁶⁶

2.1.3 Ilmoitus- ja näyttövelvollisuus

Väliyhteisölain 7 §:n mukaan ”verovelvollisen tulee veroilmoituksessaan ilmoittaa ja siihen liittää ulkomaista väliyhteisöä koskevat tiedot ja selvitykset siten kuin

⁶¹ KHO 2010:7: Väliyhteisön osakkaalta perittyjä veroja ei sen sijaan voida hyvittää väliyhteisötulosta maksettavasta verosta.

⁶² Eräiden verosopimusten perusteella Suomi hyvittää myös sellaista veroa, jota lähdevaltio ei ole perinyt.

⁶³ 1552/1995.

⁶⁴ VYL 5 §.

⁶⁵ KHO 2003:70.

⁶⁶ Ks. Verohallinto 2014, Luku 4.2 Väliyhteisön tappioiden vähentäminen (VYL 5 §).

Verohallinto määrää.”. Hallituksen esityksen mukaan verotuksen toimittamisen kannalta on tärkeää, että verovelvollisille voidaan antaa lain tasoisten säännösten lisäksi myös tarkempia määräyksiä ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi.⁶⁷ Verohallinto on määrännyt ilmoittamisvelvollisuudesta Verohallinnon päätöksessä ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista.⁶⁸ Väliyhteisöä koskevat pykälät ovat 18 §⁶⁹ ja 29 §⁷⁰.

Väliyhteisön osakkaan tai edunsaajan on esitettävä veroilmoituksella seuraavat tiedot⁷¹:

1. Luettelo välittömistä ja välillisistä ulkomaisista omistusosuuksista väliyhteisöissä;
2. Selvitys edunsaaja-asemasta väliyhteisössä;
3. Riittävä ja luotettava selvitys tiedoista, joiden perusteella ulkomaisen väliyhteisön verotettava tulo ja verot voidaan laskea Suomen lakien mukaan;
4. Laskelma väliyhteisötulon määrästä ja väliyhteisön tilikauden tappiosta;
5. Selvitys väliyhteisön voitonjaosta;
6. Selvitys väliyhteisön maksamista hyvitettävistä veroista.

Jos väliyhteisön osakas on kirjanpitovelvollinen Suomessa, sen on liitettävä veroilmoitukseen lisäksi oikeaksi todistettu jäljennös väliyhteisön tuloslaskelmasta ja taseesta samoin kuin tilikautta edeltäneestä taseesta tai vastaavista tilinpäätösasiakirjoista. Vaatimus koskee ainoastaan sellaisia väliyhteisöjä, jotka ovat väliyhteisön kirjanpitolain mukaisia tytäryrityksiä tai osakkuusyrityksiä.

Väliyhteisön osakkaan on annettava kehotuksesta verotusta varten muita väliyhteisölain soveltamisen kannalta tarpeellisia tietoja ja asiakirjoja. Vieraskielisestä asiakirjasta on pyynnöstä annettava virallisen kääntäjän tai muun pätevän henkilön tekemä suomen- tai ruotsinkielinen käännös. Lisätietoja ei tarvitse antaa, jos

⁶⁷ Ks. HE 74/2008, Luku 1 Nykytila ja ehdotetut muutokset.

⁶⁸ Ks. Verohallinto 2013 a, Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 30.12.2013. Diaarinumero: A173/200/2013.

⁶⁹ Osakeyhtiön, osuuskunnan, säästöpankin ja eräiden vakuutuslaitosten ilmoittamisvelvollisuus.

⁷⁰ Ulkomaisen väliyhteisön osakkaan ilmoittamisvelvollisuus.

⁷¹ Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 29 § ja 18 §.

osakas osoittaa niiden hankkimisen olevan mahdotonta. Lisätietoja ei tarvitse antaa myöskään silloin, kun on ilmeistä, että Verohallinnolla on paremmat edellytykset niiden hankkimiselle esimerkiksi silloin, kun Verohallinnolla on oikeus saada tiedot väliyhteisön asuinvaltion viranomaisilta tietojenvaihtoa koskevan sopimuksen perusteella ja tietojen hankkiminen on osakkaalle itselleen ilmeisen hankalaa.⁷²

Keskeinen näyttövelvollisuutta koskeva säännös on VML 26.4 §:ssä oleva veroparatiisioperaatioita koskeva erityissäännös. Sen mukaan mikäli verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä toisella osapuolella ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoi- mesta, tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen perusteella, selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asia.⁷³ Ulko- maista yhteisöä ei voida säätää täällä tilinpitovelvolliseksi. Tämän vuoksi verotet- tavan tuloksen laskemiseen tarvittavan aineiston esittäminen jää Suomessa asu- van osakkaan velvollisuudeksi.⁷⁴

2.1.4 Muiden normien vaikutus väliyhteisölain soveltamisalalla

Väliyhteisölaki on erityislaki, eikä se siten kavenna muiden veron kiertämistä var- ten tarkoitettujen säännösten soveltamisalaa. Verotusmenettelystä annetussa laissa olevaa yleistä veron kiertämissäännöstä (VML 28 §) sovelletaan toissijai- sesti siten, että ensin tutkitaan väliyhteisölain mahdollinen soveltaminen. Yleis- lauseke mahdollistaa perusteettomien veroetujen hankkimisen estämisen ja sel- laisten olosuhteiden ja toimenpiteiden sivuuttamisen, joille on annettu asian var- sinaista luonnetta vastaamaton oikeudellinen muoto. Yleislausekkeen soveltami- sen rajoitteina ovat kuitenkin käytännössä rajanveto sallitun verosuunnittelun ja kielletyn veron kiertämisen välillä sekä veroviranomaisten vaikeudet saada sään- nöksen soveltamiseksi tarpeeksi tietoja. VML 28 §:n perusteella kynnys väliyhteisön sivuuttamiseen Suomen verotuksessa on korkea. Epäsymmetrinen infor- maatio veroviranomaisen ja osakkaan välillä on johtanut siihen, että yleislauseke

⁷² Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 29 §.

⁷³ Ks. Myrsky – Linnakangas 2009, s. 308.

⁷⁴ Ks. HE 155/1994 vp, Luku 4.5 Osakkaan verotus.

on monissa tilanteissa riittämätön, sillä osakkaan subjektiivisen veronkiertotarkoituksen osoittaminen objektiivisin kriteerein on usein veroviranomaiselle huomattavan vaikeaa.⁷⁵ Näin ollen yleislausekkeen soveltaminen väliyhteisötuloihin on enemmän teoriaa kuin todellisuutta. Ainakaan toistaiseksi ei ole olemassa sellaista oikeuskäytäntöä, jossa veroparatiisioperaatioihin olisi puututtu veron kiertämistä koskevan yleislausekkeen perusteella.⁷⁶

Myös muilla Suomen veron välttämisen estämiseen tähtäävillä säännöksillä voidaan puuttua väliyhteisötilanteeseen, joihin väliyhteisölain soveltamisala ei yllä. Tällainen on esimerkiksi peiteltyä kansainvälistä voitonsiirtoa ehkäisevä siirtohinnoitteluokaisupykälä (VML 31 §). Myös kiinteiden toimipaikkojen verotusta koskeva pykälä (TVL 9.3 §) voi antaa Suomelle verotusoikeuden väliyhteisölaista riippumatta esimerkiksi silloin, kun ulkomaisen yhtiön johtopaikan katsotaan olevan Suomessa⁷⁷. Nämä pykälät voivat soveltua myös esimerkiksi verotuksen kannalta ongelmalliseen laivanvarustustoimintaan, vaikka laivanvarustustoiminta on rajattu väliyhteisölain soveltamisalueen ulkopuolelle.⁷⁸

Verosopimukset ehkäisevät väliyhteisöjen käyttöä verosuunnittelussa, mutta vain niissä valtioissa, joiden kanssa tehdyt sopimusehdot eivät kannusta väliyhteisön perustamiseen kyseiseen valtioon. Verosopimuksessa voidaan määrätä sopimusetujen soveltamisrajoitteista esimerkiksi niin, että sopimusetuihin ei ole oikeutettu sopimusvaltiossa asuva yhtiö, joka on sellaisten henkilöiden määräysvallassa, jotka eivät asu sopimusvaltiossa, tai että sopimusetujen ulkopuolelle saatetaan jättää kokonaan sellaiset yhtiömuodot, joita koskee poikkeuksellisen edullinen verokohtelu.⁷⁹

⁷⁵ Ks. Karhu 2009, s. 175. Esimerkkinä tilanteesta, jossa sisäisen lainsäädännön veron kiertämistä vastaan suunnattu normi ja väliyhteisölainsäädäntö voisivat toimia toisiaan täydentävinä, voidaan mainita tapaus, jossa aineetonta omaisuutta koskevia oikeuksia siirretään alihintaan ulkomaiselle yhteisölle siinä tarkoituksessa, että kertyvät rojaltili ja muut sellaiset tulot vastaisuudessa tuloutetaan ja jätetään ulkomaiseen matalan verorasituksen valtioon perustettuun yhteisöön.

⁷⁶ Ks. Knuutinen 2012, s. 287.

⁷⁷ Näin esimerkiksi tapauksessa KHO 1999:1031, jossa Caymansaarille rekisteröityä alusten vuokrausyhtiötä johdettiin Helsingistä.

⁷⁸ Ks. Helminen 2013 a, s. 214.

⁷⁹ Ks. Helminen 2013 a, s. 214.

2.2 Väliyhteisön määrittely

2.2.1 Edellytykset

Ulkomaisen yhteisön tuloa voidaan verottaa väliyhteisölain perusteella sen osakkaan tulona ainoastaan, jos yhteisö on laissa tarkoitettu väliyhteisö.⁸⁰ Tämän takia on tärkeää selvittää, mikä on laissa tarkoitettu väliyhteisö.⁸¹ Väliyhteisöaseman arviointi edellyttää monivaiheista tarkastelua, joka koostuu väliyhteisön oikeudellisen rakenteen määrittelystä, vaadittavan määräämisvallan määrittelystä, matalan verorasituksen valtion kriteereistä ja lain soveltamisalaan liittyvistä poikkeuksista. Ratkaisuedellytysten täyttymisestä tehdään verovuosisikohtaisesti, joten ulkomaisella yhteisöllä ei välttämättä joka vuosi ole väliyhteisöstatusta.⁸²

Tämän veropakoa ehkäisevän, ei veronkiertotarkoitusta edellyttävän, lain soveltamisalaa on rajoitettu monella tapaa kohtuuttoman lopputuloksen välttämäksi. Rajoitukset on toteutettu käyttämällä laissa useita suojasatamasäännöksiä, joiden avulla lain soveltamisalan ulkopuolelle rajataan käytännössä suuri osa väliyhteisötilanteista. Näillä säännöksillä sekä vähennetään verovelvollisen ja Verohallinnon hallinnollista työtä että pyritään turvaamaan se, että lailla puututaan ensisijaisesti vain niihin tilanteisiin, joissa väärinkäytösten todennäköisyys on suurin.⁸³ Suojasatamasäännökset lohkovat soveltamisaluetta pienemmäksi – ehkä jopa liian pieneksi.

Ulkomaisella väliyhteisöllä tarkoitetaan matalan verorasituksen valtion perustettua yhteisöä, joka voi oikeudelliselta rakenteeltaan olla esimerkiksi yhtiö, rahasto, säätiö tai trusti⁸⁴. Väliyhteisöön rinnastetaan myös ulkomaisen yhteisön kiinteä

⁸⁰ VYL 1 §.

⁸¹ Ks. Malmgrén 2008, s. 24.

⁸² Ks. Verohallinto 2014, Luku 2.1 Edellytykset väliyhteisölle.

⁸³ Ks. Karhu 2009, s. 176.

⁸⁴ Trusti on erityinen omistusjärjestely, joka rakentuu kaksoisomistukselle. Trustit ovat tavallisimmin anglo-amerikkalaisessa oikeusjärjestelmässä kehitettyjä, lähinnä säätiöitä vastaavia, juridisia rakennelmia. Trusti voidaan perustaa siten, että perustaja (settlor) siirtää omistusoikeuden määrättyyn varallisuuteen toisen subjektin (trustee) hallintaan siinä tarkoituksessa, että omaisuus tai sen tuotto taikka molemmat tulevat erityisten edunsaajien (beneficiaries) hyväksi. Trustirakennetta käyttämällä on voitu erottaa omistusoikeus sekä oikeus hallita omaisuutta ja saada sen tuotto, joten siitä on tullut ilmeisen hyödynnetty väline verokeitaiden kautta tapahtuvien tulovirtojen ohjailussa. Näin Vapaavuori 1994, s. 160.

toimipaikka kolmannessa valtiossa, jos kiinteä toimipaikka itsenäisenä yrityksenä täyttäisi väliyhteisön määritelmän.⁸⁵ Väliyhteisölakia ei kuitenkaan sovelleta kiinteään toimipaikkaan, jos sen tuloa on verotettu ulkomaisen yhteisön asuinvaltiossa.

Ulkomaista yhteisöä pidetään väliyhteisönä kaikkien seuraavien edellytysten täyttyessä:

- 1) Suomessa yleisesti verovelvolliset käyttävät yhteisössä määräämisvaltaa⁸⁶;
- 2) Yhteisö ei harjoita asuinvaltiossaan vapautettua toimintaa⁸⁷;
- 3) Yhteisön verotuksen taso sen asuinvaltiossa on alle 3/5 Suomen tasosta⁸⁸;
- 4) Yhteisön asuinvaltio on valtiovarainministeriön asetuksen listalla tai yhteisö on saanut erityisen veronhuojennuksen asuinvaltiossaan (edellytys koskee vain verosopimusvaltioissa olevia yhteisöjä)⁸⁹;
- 5) Yhteisö ei harjoita asuinvaltiossaan taloudellista toimintaa (edellytys koskee vain EU- ja ETA-valtioista ja eräistä verosopimusvaltioista olevia yhteisöjä)⁹⁰.

Seuraavassa eritellään yksityiskohtaisemmin väliyhteisön edellytysten täyttymiskriteereitä.

2.2.2 Määräämisvalta

Ulkomainen yhteisö voi olla väliyhteisö, jos Suomessa yleisesti verovelvolliset käyttävät yhteisössä määräämisvaltaa, jonka edellytyksenä on, että jokin seuraavista neljästä ehdosta täyttyy.

Yksi tai useampi Suomessa yleisesti verovelvollinen yhdessä:

⁸⁵ VYL 2.2 §.

⁸⁶ VYL 3 §.

⁸⁷ VYL 2.3 § 1 kohta.

⁸⁸ VYL 2.1 ja 2.4 §.

⁸⁹ VYL 2.3 § 2 kohta ja 2.5 §.

⁹⁰ VYL 2 a §.

- Omistaa välittömästi tai välillisesti vähintään 50 prosenttia yhteisön pääomasta;
- Omistaa välittömästi tai välillisesti vähintään 50 prosenttia yhteisön osakkeiden tai osuuksien yhteisössä tuottamasta yhteenlasketusta äänimäärästä;
- Omistaa ulkomaisen yhteisön toisen ulkomaisen yhteisön välityksellä, jolloin omistusosuus on omistusketjun jokaisessa vaiheessa oltava vähintään 50 prosenttia;
- On oikeutettu vähintään 50 prosenttiin yhteisön varallisuuden tuotosta.

Erityiset järjestelyt, kuten osakassopimukset, voidaan ottaa huomioon määräysvaltaa koskevien edellytysten täyttymisessä. Määräysvalta arvioidaan ulkomaisen yhteisön tilikauden päättymishetken mukaan, jollei ole syytä olettaa, että on ryhdytty omistusjärjestelyihin väliyhteisölain soveltamisen välttämiseksi.⁹¹

2.2.3 Vapautettu toiminta

Väliyhteisölakia ei sovelleta, jos ulkomainen yhteisö harjoittaa niin sanottua vapautettua toimintaa ja sen tulot kertyvät pääasiallisesti⁹² kyseisestä toiminnasta. Toimintaa tulee harjoittaa asuinvaltiossa.⁹³ Näin ollen väliyhteisölaki voi soveltua pöytälaatikkoyhtiöihin ja muihin yhteisöihin, joiden toimintaa harjoitetaan tosiasiallisesti muualla kuin niiden asuinvaltiossa. Soveltamisedellytykset eivät täyty myöskään silloin, kun yhteisön tulo kertyy pääasiallisesti samaan konserniin kuululta samassa valtiossa asuvalta yhteisöltä, joka harjoittaa väliyhteisölain ulkopuolista toimintaa. Kertyvä tulo voi olla esimerkiksi osinko- tai korkotuloa.

Väliyhteisölain ulkopuolista toimintaa on:

- Teollinen tuotanto;
- Teolliseen tuotantoon verrattava muu tuotanto;

⁹¹ Ks. Verohallinto 2014, Luku 2.2 Määräysvalta väliyhteisössä.

⁹² Tulojen kertymisen pääasiallisuuden määrittelemisestä ei ole mitään erityissäännöksiä. Riittävää ainakin, jos yli puolet yhtiön tuloista muodostuu vapautetusta toiminnasta. Pääasiallisuus voidaan määritellä esimerkiksi liikevaihdon perusteella ottaen tapauksesta riippuen huomioon myös muita tuloja, esimerkiksi osinkoja ja korkoja. Näin Helminen 2013 a, s. 197.

⁹³ Ennakkoratkaisussa KHO 2012:118 Hongkongissa asuvan yhtiön Manner-Kiinassa harjoittama tuotantotoiminta ei poistanut yhtiön väliyhteisöstatusta.

- Laivanvarustustoiminta;
- Toiminta, joka on myyntiä tai markkinointia, joka välittömästi palvelee edellä mainittuja toimintoja, ja joka suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle.

Teollisella tuotannolla tarkoitetaan tuotteiden valmistusta ja kokoonpanoa. Teollisen tuotantotoiminnan ja siihen verrattavan muun tuotantotoiminnan käsitteillä on laaja merkitys. Myös esimerkiksi koneiden tai laitteiden olennainen muuttaminen tai jälleenrakentaminen voi olla teollista toimintaa.⁹⁴ Muu tuotanto ei välttämättä liity teollisuuteen. Verotuskäytännössä teolliseen tuotantoon on rinnastettu muun muassa kaivostoiminta, malminetsintä, rakennustuotanto ja energiatuotanto.⁹⁵ Huolto- ja korjaustoimintaa voidaan pitää muuna tuotantona esimerkiksi silloin, kun se olennaisesti liittyy verovelvollisen tai samaan konserniin kuuluvan yhteisön valmistukseen ja myyntiin. Samoin muuna tuotantona voidaan pitää suunnittelu-, tutkimus- ja kehittämistoimintaa, jos se välittömästi palvelee teollista tuotantoa tai siihen verrattavaa muuta tuotantoa. Pelkkien hallinnointi-, johto- ja valvontatehtävien hoitamista ei voida pitää muuna tuotantona.⁹⁶

Laivanvarustustoiminnalla tarkoitetaan esimerkiksi alusten tai niiden osuuksien ostamista, omistamista, rahdiksi antamista ja ottamista, operointia, teknistä hoitamista ja huoltoa sekä miehittämistä. Pelkästään vuokralle otettujen alusten käyttöön perustuvaa toimintaa ei kuitenkaan pidetä laivanvarustustoimintana.⁹⁷ Omistamiseen rinnastetaan kuitenkin aluksen hallinta esimerkiksi bareboat-vuok-

⁹⁴ Puhdas palvelutoiminta, kuten rakennuspalveluksi katsottava korjausrakentaminen, ei sen sijaan ole normaalisti tuotantoa. Näin Helminen 2013 a, s. 197. Kuitenkin ks. KHO 2014:198, jossa Malesiassa asuvan tytäryhtiön tuottama globaali tekninen tuki, virustentorjuntatietokantojen päivityspalvelu ja tuotekehityspalvelut ovat rinnastettavissa teollisen tuotantotoiminnan harjoittamiseen.

⁹⁵ KVL:037/1996.

⁹⁶ KHO 2012:114.

⁹⁷ Tapauksessa KHO: 30.10.2003/2667 Alankomaihin perustettavaa yhtiötä ei pidetty väliyhteisönä, kun yhtiön kokonaan omistaman alakonsernin katsottiin harjoittavan laivanvarustustoimintaa. Alakonsernin emoyhtiöllä oli seitsemän tytärtä, jotka kaikki omistivat yhden laivan. Yhtiö harjoitti merirahtausta alakonsernin emoyhtiöltä vuokraamalla aluksilla.

rasopimuksen, leasingsopimuksen tai vastaavan rahoitusjärjestelyn perusteella.⁹⁸ Sekä emoyhtiön että tytäryhtiöiden voidaan katsoa harjoittavan laivanvarustustoimintaa, jos merirahtaustoimintaa harjoitetaan aluksilla, jotka vuokrataan emoyhtiön täysin omistamilta tytäryhtiöiltä.⁹⁹

2.2.4 Verotuksen taso

Ulkomainen yhteisö on väliyhteisö, jos sen tuloverotuksen tosiasiallinen taso sen asuinvaltiossa on alhaisempi kuin 3/5 verrattuna laskennalliseen yhteisöveroon, joka olisi Suomessa vastaavasta tulosta siltä ajalta maksettava.¹⁰⁰ Verotuksen tasoa arvioitaessa otetaan huomioon kaikki eri veronsaajille asuinvaltiossa maksetut verot. Sen sijaan muissa valtioissa maksettuja veroja ei oteta huomioon. Verotuksen tasoa arvioitaessa ei oteta huomioon ulkomaisen yhteisön toiselta väliyhteisöltä saamaa osinkoa. Tämän edellytyksenä on, että osinko on jaettu voitosta, joka on osingonjakoa edeltäneen viiden verovuoden aikana otettu Suomessa huomioon toisen väliyhteisön tuloverotuksen tasoa arvioitaessa.¹⁰¹

Suomen laskennallinen yhteisövero määritetään verotuksen tason vertailua varten kahdessa vaiheessa. Ensin on laskettava väliyhteisön verotettavan tulon määrä Suomen verolainsäädännön mukaisesti tilanteessa, jossa väliyhteisö olisi ollut Suomessa yleisesti verovelvollinen yhteisö. Toisessa vaiheessa laskennallinen yhteisöveron määrä saadaan kertomalla laskennallinen verotettavan tulon määrä Suomen yhteisöverokannalla kyseisenä verovuotena. Pelkkä verokanta tai maksetun veron määrä ei yksin riitä 3/5 tason alittumisen toteamiseksi. Tosiasiallisen verorasituksen kannalta on ratkaisevaa, onko ulkomailla tosiasiasa maksettu vero tai se vero, joka ulkomailla olisi maksettu, jos verotettava tulo olisi määritetty Suomen verolakien mukaan, vähintään 3/5 Suomen 20 %:n yhteisöverosta eli vähintään 12,25 % Suomen veropohjan mukaan lasketusta tulosta. Veropohjien erojen vuoksi 3/5:n taso voi täytyä silloinkin, kun ulkomainen yhtiö ei ole tosiasiasa maksanut lainkaan veroa. Näin voi olla esimerkiksi silloin, jos

⁹⁸ Ks. Verohallinto 2014, Luku 2.3 Vapautettu toiminta (VYL 2.3 § 1 kohta) Laivanvarustus.

⁹⁹ KHO 30.10.2003/2667.

¹⁰⁰ VYL 2.1 §.

¹⁰¹ VYL 2.4 §.

edellisten vuosien tappiot ovat ulkomailla vähennyskelpoisia laajemmin kuin Suomessa.¹⁰²

2.2.5 Musta lista ja erityiset veronhuojennukset

Yhteisöön ei sovelleta väliyhteisölakia, jos:

- Sen asuinvaltion ja Suomen välillä on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi verosopimus, jota sovelletaan yhteisön saamaan tuloon;
- Yleinen yhteisöveron taso yhteisön asuinvaltiossa ei ole olennaisesti alempi kuin Suomessa (asuinvaltio ei ole VM:n asetuksen listalla);
- Yhteisö ei ole saanut hyötyä erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä asuinvaltiossaan.

Väliyhteisölaki ei lähtökohtaisesti sovellu verosopimusvaltioissa asuviin yhteisöihin, riippumatta siitä, millaista toimintaa ne harjoittavat, ja siitä, että niiden verotuksen tosiasiallinen taso saattaa olla alle 3/5 Suomessa olevan yhteisön verotuksen tasosta. Tämä perustuu siihen, että verosopimusvaltioissa verotuksen taso vastaa usein Suomen verotuksen tasoa, jolloin oletuksena ei ole, että kyseiseen valtioon perustettaisiin yhtiöitä pääasiassa veronvälttämistarkoituksessa.¹⁰³ Verosopimusvaltiot voidaan jakaa kolmeen eri ryhmään, joissa väliyhteisölain soveltamisedellytykset eroavat: 1) mustan listan verosopimusvaltiot, 2) mustan listan ulkopuoliset verosopimusvaltiot ja 3) Euroopan talousalueen jäsenvaltiot ja mustan listan verosopimusvaltiot.¹⁰⁴ Väliyhteisöverotus ei ole hyväksyttävää toisissa EU-valtioissa asuvien väliyhteisöjen tapauksessa pelkästään sillä perusteella, että kyseisen jäsenvaltion verotus on alhaista. EU- ja ETA-valtioiden verotus ei saa myöskään johtaa SEUT- tai ETA-sopimuksen vastaiseen vapaan sijoittautumisoikeuden rajoittamiseen.¹⁰⁵

¹⁰² Ks. Helminen 2013 a, s. 195–196.

¹⁰³ Helmisen mukaan väliyhteisöverotus on jopa kyseenalaista myös verosopimusten kannalta. Ks. Helminen 2013 a, s. 200.

¹⁰⁴ Ks. Karhu 2009, s. 180.

¹⁰⁵ Ks. C-196/04 Cadbury Schweppes, jossa EY:n tuomioistuin arvioinut Ison-Britannian väliyhteisölainsäädäntöä. Ratkaisun mukaan sijoittautumisvapauden (artiklat EY 43 ja 48) vastaista on se, että jäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon.

Väliyhteisölakia sovellettaessa yhteisön asuinvaltiolla tarkoitetaan valtiota, jossa ulkomainen yhteisö katsotaan rekisteröinnin, johtopaikan tai muun sellaisen syyn vuoksi verotuksellisesti asuvaksi. Verotuksellinen asuinvaltio voi olla muukin kuin yleisesti tunnustettu valtio. Asuinvaltioita voivat olla muun muassa sellaiset alueet, joilla on itsenäinen tai poikkeava verotusoikeus, ja joissa yhteisöllä voi olla verotuksellinen kotipaikka paikallisen lainsäädännön mukaan.¹⁰⁶ Yhteisön asuinvaltio voi vaihtua valtiosta toiseen siten, että muutoksen seurauksena yhteisöä ei pidetä enää laissa tarkoitettuna väliyhteisönä. Tällöin yhteisön katsotaan olevan ulkomainen väliyhteisö siihen hetkeen asti, jolloin se lakkaa olemasta ensimmäisessä valtiossa asuva.¹⁰⁷

Vuoden 2009 väliyhteisölakiin lisättiin 2.5 §. Momentissa säädetään, että myös (Euroopan unionin ulkopuolisissa) verosopimusvaltioissa asuviin yhteisöihin voidaan soveltaa väliyhteisölakia, jos vero olennaisesti eroaa verosta, jota yhteisöjen on Suomessa suoritettava. Vero eroaa olennaisesti, jos sen tosiasiallinen yhteismäärä on keskimääräisesti pienempi kuin 3/4 yhteisöjen Suomessa tulostaan suorittamasta veron määrästä. Momentin mukaan valtiovarainministeriö säätää asetuksellaan niistä verosopimusvaltioista, joissa veron katsotaan olennaisesti eroavan Suomessa suoritettavasta verosta.¹⁰⁸ Näin ollen lakia ei sovelleta valtioihin, jotka eivät ole valtiovarainministeriön mustalla listalla, siitäkin huolimatta, että vero olisi näissä valtioissa olennaisesti Suomessa maksettavaa veroa pienempi.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Esimerkiksi Hongkong, Kanaalisaaret, Mansaari, Gibraltar, Bahamasaaret ja Caymansaaret voivat olla asuinvaltioita väliyhteisölakia sovellettaessa. Ks. KHO 2012:118.

¹⁰⁷ Ks. Verohallinto 2014, Luku 2.5 Asuinvaltion ja verosopimuksen käsite väliyhteisölakia sovellettaessa.

¹⁰⁸ Valtiovarainministeriön asetuksen listalla ovat verovuodesta 2014 alkaen Arabiemiirikunnat, Barbados, Bosnia ja Hertsegovina, Georgia, Kazakstan, Makedonia, Malesia, Moldova, Montenegro, Serbia, Singapore, Sveitsi, Uruguay, Uzbekistan ja Tadžikistan.

¹⁰⁹ Valtiovarainministeriön musta lista tuli voimaan ensimmäisen kerran vasta vuonna 2010 (VYL 2.5 § vuonna 2009). Tapauksessa KHO 2011:42 ei voitu pitää Singaporea väliyhteisönä, vaikka Singapore oli mustalla listalla (Valtiovarainministeriön asetus 541/2009, tuli voimaan 1.1.2010), ja vaikka hallituksen esityksessä 74/2008 oli liitteenä asetusluonnos 2.5 §:ssä tarkoitetuista valtioista, koska kyse oli verovuodesta 2009.

Väliyhteisölaki voi soveltua mistä tahansa verosopimusvaltiosta olevaan yhteisöön, jos se on saanut erityisiä lakiin perustuvia veronhuojennuksia asuinvaltiossaan.¹¹⁰ Erityisillä veronhuojennuksilla tarkoitetaan lakiin perustuvia huojennuksia, jotka eivät ole yleisesti kaikkien yhteisön asuinvaltiossa toimivien yritysten saatavilla. Yhteisön asuinvaltion verojärjestelmän erityispiirteet otetaan huomioon arvioitaessa sitä, onko yhteisön saama veronhuojennus erityinen vai yleinen. Erityisiä ovat alueelliset tiettyjä yrityksiä suosivat huojennukset, alakohtaiset huojennukset tai harkinnanvaraiseen hallinnolliseen menettelyyn perustuvat huojennukset. Veronhuojennusta ei pidetä erityisenä, jos se on valtion yleiseen verojärjestelmään sisältyvä, tavanomainen ja kaikkia verovelvollisia koskeva huojennus. Sellaisia voivat olla esimerkiksi myyntivoittoja koskevat yleiset veronhuojennukset. Erityisten veronhuojennusten käyttämistä tulee tarkastella verovuosikohtaisesti.¹¹¹

2.2.6 Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt EU- ja ETA-valtioissa

Väliyhteisölain mukainen verotus on sallittua EU- tai ETA-valtioissa asuvissa yhteisöissä vain silloin, kun se koskee vailla taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyitä, joilla pyritään kiertämään normaalisti maksettava Suomen vero. Järjestely voidaan katsoa keinotekoiseksi, jos sen subjektiivisena tavoitteena on ollut veron välttäminen ja objektiivisesti voidaan todeta, että yhtiötä ei ole perustettu harjoittamaan aitoa taloudellista toimintaa. Objektiivisina tunnusmerkkeinä korostetaan toimitiloja, henkilöstöä ja koneita. Subjektiivinen väliyhteisösäännösten soveltamisedellytys eli verotuksellisen edun tavoitteleminen on jäänyt vähäiselle huomiolle.¹¹²

Yhteisöön ei sovelleta väliyhteisölakia¹¹³, jos:

¹¹⁰ VYL 2.3 § 2 kohta.

¹¹¹ Ks. Verohallinto 2014, Luku 2.6 Matalan verotuksen verosopimusvaltiot ja erityiset veronhuojennukset (VYL 2.3 § 2 kohta ja 2.5 §).

¹¹² Ks. Helminen 2013 a, s. 200.

¹¹³ VYL 2 a §.

- Yhteisön asuinvaltio on EU- tai ETA-valtio¹¹⁴ tai verosopimusvaltio, jota ei ole mainittu valtiovarainministeriön asetuksessa;
- Yhteisön asuinvaltio on sitoutunut lain soveltamisen kannalta riittävään tietojenvaihtoon Suomen kanssa;
- Yhteisö on asettautunut asuinvaltioonsa ja harjoittaa siellä tosiasiallisesti taloudellista toimintaa.

Tietojenvaihto on riittävää, kun yhteisön asuinvaltio on sitoutunut lain soveltamisen kannalta riittävään tietojenvaihtoon. Näin on, jos asuinvaltiota koskee EU:n virka-apudirektiivi (2011/16/EU)¹¹⁵ tai Suomen ja asuinvaltion välillä on muuten sovittu riittävän laajasta viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta. Tietojenvaihto on riittävää myös silloin, kun tietojenvaihtoa koskeva sopimus ja asuinvaltion sisäinen lainsäädäntö yhdessä mahdollistavat sen, että Suomen Verohallinto saa asuinvaltion viranomaisilta tietoja siellä asuvan yhteisön toiminnasta ja asettautumisesta.¹¹⁶

Yhteisön katsotaan asettautuneen asuinvaltioonsa ja harjoittavan siellä taloudellista toimintaa, kun yhteisön harjoittaman toiminnan luonne huomioon ottaen:

- yhteisöllä on käytettävinsä asuinvaltiossaan toimintansa harjoittamiseksi tarpeelliset toimitilat¹¹⁷ ja kalusto;

¹¹⁴ Euroopan talousalueeseen kuuluvat EU:n jäsenvaltioiden lisäksi Islanti, Liechtenstein ja Norja. Euroopan talousalueeseen eivät kuulu esimerkiksi Iso-Britannian kruunun alusmaat. Väliyhteisölain 2 a §:n määräykset eivät siten sovellu kruunun alusmaihin sijoittautuneisiin väliyhteisöihin. Kruunun alusmaita ovat Guernsey (Bailiwick of Guernsey), Jersey (Bailiwick of Jersey) ja Mansaari (Isle of Man). Guernseyhyn kuuluvat omina erillisinä oikeudellisena yksikköinä Alderney ja Sarkin saaret. Lisäksi Guernsey vastaa Hermin, Jethoun ja Lihoun saarten hallinnosta. Verohallinto 2014, Luku 2.7 Euroopan talousalueelle ja verosopimusvaltioon asettautuneet yhteisöt (VYL 2 a §).

¹¹⁵ Euroopan unionin neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla, eli virka-apudirektiivi, sisältää viranomaisten välistä avunantoa ja tietojenvaihtoa koskevia säännöksiä, joiden mukaan viranomaisten on mahdollista puuttua veron kiertämiseen yhteisön alueella väliyhteisölakia kevyemmin keinoin. Myrsky 2009, s. 84.

¹¹⁶ Suomi on sopinut riittävän laajasta tietojenvaihdosta EU:n ulkopuolisten ETA-valtioiden kanssa (Islanti, Liechtenstein ja Norja). Tietojenvaihtoa voidaan lähtökohtaisesti pitää riittävän laajana myös Suomen ja muiden kuin VM:n asetuksessa mainittujen verosopimusvaltioiden välillä. Verohallinto 2014, Luku 2.7 Euroopan talousalueelle ja verosopimusvaltioon asettautuneet yhteisöt (VYL 2 a §).

¹¹⁷ Toimitila voi olla esimerkiksi toimisto, kauppa, tehdas, muu rakennus tai sen osa. Toimitilan on oltava väliyhteisön käytössä ja hallinnassa toiminnan harjoittamista varten. Esimerkiksi niin sanottu pöytälaatikkoyhtiö, jolla ei ole asuinvaltiossaan muuta kuin postilokero, ei täytä aidolle

- yhteisöllä on käytettävänäään asuinvaltiossaan riittävä henkilökunta¹¹⁸, joka on toimivaltainen itsenäisesti harjoittamaan yhteisön liiketoimintaa; ja
- yhteisön henkilökunta tekee itsenäisesti yhteisön päivittäistä toimintaa koskevat päätökset.

EU-tuomioistuimen mukaan verovelvollisella olisi oltava mahdollisuus osoittaa, että ulkomaille sijoittautumiseen on verotuksen minimoinnin lisäksi liiketaloudellisia syitä ja että ulkomaille on tosiasiasaassa asetettu ja siellä tosiasiasaassa harjoitetaan taloudellista toimintaa. Verotuksen minimointi ei saisi olla järjestelyn pääasiallinen tai yksi pääasiallisista tavoitteista.¹¹⁹

Taloudellisen toiminnan harjoittamisen tosiasiallisuutta ja todellista asettautumista asuinvaltioon arvioidaan kokonaisuudessaan toiminnan objektiivisesti havaittavien tunnusmerkkien perusteella, jolloin merkitystä annetaan toimialan erityispiirteille ja toiminnan luonteelle. Tällöin verovelvollisen motiivilla ei lähtökohdaisesti ole merkitystä. Jos toiminta on aitoa ja tosiasiallista taloudellista toimintaa, eikä kyseessä ole puhtaasti keinotekoinen järjestely, väliyhteisölakia ei voida soveltaa riippumatta ulkomaisen yhtiön toimialasta.¹²⁰ Hallituksen esityksen mukaan lain tarkoituksen vastaista olisi olettaa, että yhteisö hankkisi isompaa toimintaa ja enempää henkilöstöä tai kalustoa kuin mitä yhtiön tehokas toiminta edellyttää.¹²¹ Väliyhteisölainsäädännön hyväksyttävyyttä rajattiin silloisessa päätök-

sijoittautumiselle asetettuja kriteerejä. Toimitilojen todellisuutta arvioidaan esimerkiksi vuokratulujen, vuokrasopimuksen tai muiden asiakirjojen perusteella. Verohallinto 2014, Luku 2.7 Euroopan talousalueelle ja verosopimusvaltioon asettautuneet yhteisöt (VYL 2 a §).

¹¹⁸ Henkilöstön tulee yleensä olla työsuhteessa tai vastaavassa palvelussuhteessa yhteisöön. Taloudellisen toiminnan aitoutta ja tosiasiallista sijoittautumista arvioidaan esimerkiksi yhteisölle syntyneiden palkkakulujen ja muiden vastaavien veloitusten, työ- ja palvelussopimusten sekä muiden asiakirjojen perusteella. Verohallinto 2014, Luku 2.7 Euroopan talousalueelle ja verosopimusvaltioon asettautuneet yhteisöt (VYL 2 a §).

¹¹⁹ C-196/04 Cadbury Schweppes ja C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation.

¹²⁰ Ks. Verohallinto 2014, Luku 2.7 Euroopan talousalueelle ja verosopimusvaltioon asettautuneet yhteisöt (VYL 2 a §) Tosiasiallinen taloudellinen toiminta.

¹²¹ HE 74/2008, s. 8.

sessä vain keinotekoiisiin järjestelyihin, koska EY:n perustamissopimuksen vapauksia rajoittavat toimet eivät saa ylittää niiden päämäärien saavuttamisessa tarvittavia keinoja suhteellisuusperiaatteen mukaisesti.¹²²

Euroopan unionin neuvosto suosittelee, että jäsenvaltiot noudattaisivat seuraavaa ei-tyhjentävää luetteloa¹²³ niistä kriteereistä, joiden perusteella voidaan epäillä mahdollista voiton keinotekoista suuntaamista ulkomaiseen väliyhteisöön:

- Voiton kohdentamiselle ei ole riittävän päteviä taloudellisia tai kaupallisia perusteita, minkä vuoksi se ei heijasta taloudellista todellisuutta.
- Perustaminen ei pohjimmiltaan vastaa todellista sijoittautumista, johon liittyy tarkoitus harjoittaa tosiasiallista taloudellista toimintaa.
- Ulkomaisen väliyhteisön näennäisesti harjoittama toiminta ja sen fyysinen olemassaolo eli tilat, henkilöstö ja laitteisto eivät vastaa toisiaan.
- Ulkomainen yhtiö on ylikapitalisoitu, eli sillä on huomattavasti enemmän pääomaa kuin sen toiminnan harjoittamiseen tarvitaan.
- Verovelvollinen on toteuttanut järjestelyitä, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta tai joiden liiketoimintatarkoitus on vähäinen tai olematon, tai jotka voisivat olla yleisten kaupallisten etujen vastaisia, ellei niihin olisi ryhdytty veron välttämiseksi.

Jos kyse on objektiivisesti arvioiden aidosta sijoittautumisesta, kyse ei voi olla puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä. Väliyhteisöverotus voi siten EU- ja ETA-valtioissa sijaitsemissakin yhtiöissä olla sallittua esimerkiksi silloin, jos kyseessä on pelkkä bulvaani¹²⁴ tai postilaatikkoyhtiö.¹²⁵ Pelkästään objektiivinen arvio ei riitä perusteeksi katsoa järjestely puhtaasti keinotekoiseksi, vaan lisäksi edellytetään verovelvollisen subjektiivista tahtoa saada jokin verotuksellinen etu.¹²⁶ Sub-

¹²² Ks. Malmgrén 2008, s. 530–531.

¹²³ Neuvosto 2010, s. 4.

¹²⁴ Bulvaani eli haamuostaja on ostaja, joka ostaa tilauksesta hyödykkeitä (tavallisesti osakkeita) vain myydäkseen ne heti eteenpäin tilaajalleen.

¹²⁵ Ks. Helminen 2013 a, s. 200.

¹²⁶ C-196/04, Cadbury Schweppes, kohta 68.

jektiivisen arvioinnin merkitys jää kuitenkin vähäiseksi, jos objektiivisen arvion perusteella kyse ei ole ollut aidosta sijoittautumisesta.¹²⁷ Käytännössä keinotekoiseksi järjestelyksi on katsottava vain sellaiset järjestelyt, joihin ei ole löydetävissä mitään muuta syytä kuin verotus.¹²⁸

Aito sijoittautuminen estää jäsenvaltiota soveltamasta veronkiertoa ehkäisevää sääntelyä rajat ylittävässä tilanteessa, vaikka verovelvollisen motiivina olisi veroetujen tavoittelu. Jos sijoittautuminen on epäaitoa ja motiivina on veroetujen tavoittelu, on kyse puhtaasti keinotekoisesta järjestelystä, johon VML 28 §:ä voidaan soveltaa. EU-oikeudellisessa tilanteessa VML 28 §:n soveltamisala vastaa-kin tosiasiassa pitkälti väliyhteisölain soveltamisalaa, vaikka VYL ei sisällä varsinaista sääntelyä verovelvollisen motiivien selvittämisessä. Väliyhteisölakia voidaan siis soveltaa samoissa tilanteissa kuin VML 28 §:ä, lukuun ottamatta tilannetta, jossa epäaidolle sijoittautumiselle on olemassa liiketoiminnalliset syyt. Tällaiset tilanteet lienevät kuitenkin todellisia vain teoriassa.¹²⁹

¹²⁷ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 56.

¹²⁸ Ks. Urpilainen 2008, s. 541.

¹²⁹ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 57.

3 VÄLIYHTEISÖLAIN JA SEN SOVELTAMISEN RAJOITUKSET

3.1 EU-oikeus väliyhteisölain rajoitteena

3.1.1 Lähtökohdat

Kansainvälisessä yritysverosuunnittelussa keskiössä on kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen välttäminen. Kahdenkertainen verotus rajoittaa myös EU:n sisämarkkinoiden tehokasta toimintaa, minkä vuoksi sen poistaminen on yksi EU:n keskeisistä tavoitteista. Sisämarkkinoiden tavoitteiden toteutumiseksi jäsenvaltioiden tulisi varmistaa, ettei monenkertaista verotusta synny. Täten EU-oikeus rajoittaa kansallista lainsäädäntöä, jonka tavoitteena on estää yhteisöverojen välttämien kansainvälisiä järjestelyitä hyväksi käyttämällä. Monenkertaisen verotuksen välttämisen lisäksi nykyiset verojärjestelmät mahdollistavat kuitenkin myös erilaisia kansainvälisiä järjestelyitä, joiden avulla yhteisöveron maksulta voidaan laillisesti välttyä kokonaan. Nollaverotus luo kansainväliseen toimintaan ongelman, johon valtioiden tulisi yhdessä tarttua samalla tarmokkuudella kuin se on monenkertaisen verotuksen poistamiseen ryhtynyt. Yritysveropohjan aukkojen tukkiminen on tosin ongelmallista EU-alueella alueella EU:n perusperiaatteiden vuoksi. Erityisesti syrjintäkiellolla on merkitystä vapaan liikkuvuuden ja siitä seuraavan sijoittautumisoikeuden kannalta.¹³⁰

Väliyhteisölakia muutettiin merkittävästi vuoden 2009 alusta lukien. Lain soveltamisalan ulkopuolelle jätettiin pääasiallisesti sellaiset Euroopan talousalueelle tai verosopimusvaltioihin sijoittautuneet yhteisöt, jotka ovat tosiasiallisesti asettautuneet asuinvaltioonsa ja harjoittavat siellä taloudellista toimintaa. Tarkoituksena oli muuttaa lakia siten, että se vastaan Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. EU-tuomioistuin katsoi Iso-Britannian väliyhteisölainsäädäntöön liittyvässä asiassa C-196/04 Cadbury Schweppes¹³¹ sijoittautumisvapauden vastaiseksi sen, että jäsenvaltio estää väliyhteisölainsäädännön muodossa omaa

¹³⁰ Ks. Helminen 2013 b, s. 53–54.

¹³¹ Asiassa C-196/04 Cadbury Schweppes oli kysymys väliyhteisölainsäädännön suhteesta sijoittautumisvapauteen. Asiassa oli arvioitavana tilanne, jossa Iso-Britanniassa sijaitsevan emoyhtiön

kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. Annetun ratkaisun takia väliyhteisölainsäädäntöä ei voida soveltaa Euroopan talousalueella, jos väliyhteisön harjoittama toiminta täyttää aidon ja tosiasiallisen taloudellisen toiminnan tunnusmerkit. Tapauksen jälkeen oli ilmeistä, että myös Suomen väliyhteisölainsäädäntö joltain osin rajoitti perustamissopimuksen 43 ja 48 artiklan vastaisesti sijoittautumisvapauden toteutumista jäsenvaltioiden alueella.¹³²

3.1.2 Perusvapaudet

Euroopan unionin keskeinen tavoite on toimivien sisämarkkinoiden luominen EU-alueelle.¹³³ Euroopan unionin sisämarkkinoiden toteutuminen merkitsee tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääomien vapaan liikkuvuuden esteiden poistamista jäsenvaltioiden välillä.¹³⁴ Verosuunnittelun kannalta keskeisiä perusvapauksia ovat pääomien vapaa liikkuvuus ja henkilöiden vapaasta liikkumisesta seuraava vapaa sijoittautumisoikeus. EU-kansalaisilla on siten oikeus vapaasi sijoittautua verotuksellisesti edullisimpaan valtioon.¹³⁵ Toimivat sisämarkkinat ja perusvapauksienaito toteutuminen edellyttää, että EU-kansalaisia kohdellaan EU-alueella yhdenvertaisesti. Tarkoituksena ei ole kieltää vain muista jäsenvaltioista tulleiden erilainen kohtelu vastaanottavassa jäsenvaltiossa, vaan myös kieltää jäsenvaltiota estämästä omien kansalaistensa tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettujen yhtiöiden sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon.¹³⁶ Sisä-

irlantilaisten tytäryhtiöiden voitot lisättiin väliyhteisölainsäädännön perusteella emoyhtiön tuloihin. Dublinin kansainväliseen rajoituspalvelukeskukseen (IFSC) sijoittautuneiden, konsernin sisäisiä rajoituspalveluja tarjoavien yhtiöiden voittoihin sovellettiin 10 prosentin verokantaa. Ennakkoratkaisupyyntönsä on nimenomaisesti todettu, että tytäryhtiöt ovat sijoittautuneet Irlantiin vain siinä tarkoituksessa, että Cadbury Schweppes -konsernin sisäiseen rahoitustoimintaan liittyviin voittoihin voitaisiin soveltaa edullista IFSC-järjestelmää. C-196/04 Cadbury Schweppes, kohta 18.

¹³² Ks. Knuutinen 2012, s. 283–284.

¹³³ EU- ja ETA-alueen ulkopuolisia valtioita perusvapauksia vastaavat periaatteet eivät koske. Poikkeuksena on SEUT:n pääomien ja maksujen vapaan liikkumisen takaava artikla, joka koskee EU:n sisäisten pääoma- ja maksuliikkeiden lisäksi myös pääomien ja maksujen liikkeitä EU-valtioiden ja EU:n ulkopuolisten valtioiden välillä. Muut perusvapaudet saattavat ainoastaan välillisesti, esimerkiksi EU:n alueella olevien kiinteiden toimipaikkojen välityksellä, tulla sovellettavaksi myös suhteissa EU:n ulkopuolisiin valtioihin. Näin Helminen 2013 b, s. 55.

¹³⁴ SEU 3-6 artiklat.

¹³⁵ C-196/04 Cadbury Schweppes, kohdat 36–37.

¹³⁶ Ks. esim. C-446/03 Marks & Spencer, kohta 31 ja C-264/96 ICI, kohta 21.

markkinoiden toteutuminen perustuu EU:n primäärioikeuteen, joka soveltuaan menee jäsenvaltion muun lainsäädännön edelle.¹³⁷ Sen sijaan välitön verotus kuuluu harmonisoimattomalta alueelta jäsenvaltioiden sääntelyvaltaan. Jäsenvaltioiden on kuitenkin EU-tuomioistuimen tulkintakäytännön mukaisesti käytettävä tätä valtaansa siten, ettei se muodosta estettä perustamissopimuksen määräysten toteutumiselle.¹³⁸ Jäsenvaltioiden on käytettävä toimivaltaansa EU-oikeutta noudattaen ja pidättäydyttävä erityisesti kaikesta kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä.¹³⁹

Koska verotusta ei ole harmonisoitu, jäsenvaltioiden verojärjestelmät poikkeavat toisistaan enemmän tai vähemmän. Verojärjestelmissä saattaa olla eroja veropohjissa, veroprosenteissa ja verosopimusverkostoissa. SEUT:n kieltämää syrjintää ei kuitenkaan ole, jos jonkun jäsenvaltion verojärjestelmä on epäedullisempi kuin jonkun toisen.¹⁴⁰ Jäsenvaltioilla ei ole kaikissa tilanteissa velvollisuutta sovittaa omia verolakejaan toisten valtioiden verolakeihin välttääkseen eri valtioiden verojärjestelmien eroista johtuvat haitat.¹⁴¹ Niinpä välittömän verotuksen alalla EU-oikeus muodostaa varsin omintakeiset puitteet verosuunnittelun ja veron kiertämisen rajankäyntiä koskevalle oikeudelliselle problematiikalle. Taloudellisten perusvapauksien korostunut suoja syrjintä- ja rajoituskieltoineen luo yrityksille laajoja mahdollisuuksia eri jäsenvaltioiden verojärjestelmien kilpailuttamiseen ja eroavaisuuksien hyödyntämiseen, mutta rajoittaa samalla merkittävästi jäsenvaltioiden keinovalikoimaa veropohjiensa suojaamiseen.¹⁴²

Erottelu kielletyn verosyrjinnän ja sallittujen verohaittojen välillä ei aina ole yksinkertaista. Verotuksen pääasiallinen tavoite on toteuttaa rahamääräisiä verovaateita, ei ohjata tai haitata verovelvollisen toimintaa. Tästä syystä verojärjestelmien erillisyydestä johtuvia verohaittoja ei ole mahdollista poistaa täydellisesti loukkaa-

¹³⁷ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 50.

¹³⁸ Ks. Knuutinen 2012, s. 47.

¹³⁹ Ks. esim. C-311/97 Royal Bank of Scotland, kohta 19.

¹⁴⁰ Ks. Helminen 2013 b, s. 55–56.

¹⁴¹ C-293/06 Deutsche Shell, kohta 43 ja C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorheimstatt, kohta 50.

¹⁴² Ks. Urpilainen 2008, s. 536.

matta jäsenvaltioiden oikeutta verottaa alueellaan tapahtuvaa taloudellista toimintaa ja lainkäyttöpiiriinsä kuuluvia verosubjekteja.¹⁴³ Yksittäisen jäsenvaltion kantamat verot hyödyttävät vain kyseisen jäsenvaltion julkisten varojen tarvetta. Jäsenvaltioiden välillä on aito verotulojen keräämistä koskeva intressiristiriita: johonkin toiseen jäsenvaltioon maksetut verot eivät hyödytä toisia jäsenvaltioita tai toteuta niiden asettamia fiskaalisia tavoitteita. Siksi jäsenvaltioita ei yleensä voida velvoittaa eliminoimaan kahden suvereenin valtion verolainsäädäntöjen yhteisvaikutuksesta sisämarkkinoille aiheutuvia haittoja.¹⁴⁴

Toimivat sisämarkkinat ja perusvapauksien aito toteutuminen edellyttää, että EU-kansalaisia kohdellaan EU-alueella yhdenvertaisesti. Verotus on EU-oikeuden vastaista, jos se rajoittaa perusvapauksia ilman, että rajoitukselle on olemassa julkisessa intressissä oleva hyväksyttävä syy.¹⁴⁵ Perusvapauksien turvin verovelvollinen voi harjoittaa liiketoimintaa koko EU-alueella kuin kotivaltiossaan.¹⁴⁶ Kaikki toimet, jotka estävät tai tekevät perusvapauksien käytön vähemmän houkuttelevaksi, muodostavat rajoituksen.¹⁴⁷ Tällainen voi olla esimerkiksi verotus, joka estää tai rajoittaa verovelvollisia muuttamasta asuinvaltiotaan tai sijoittautumasta ulkomaille. Kiellettyjä ovat suoran ja epäsuoran kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän lisäksi myös sellaiset vapaan liikkuvuuden rajoitukset, jotka eivät sisällä syrjintää.¹⁴⁸ SEUT:n perusvapauksien takia verotuksen ei tarvitse olla syrjivää ollakseen EU-oikeuden vastaista, riittää, että se rajoittaa perusvapauksien toteutumista.¹⁴⁹

Perusoikeuksia ei saa käyttää väärin, eikä niihin saa vedota vilpillisesti. Oikeuksien väärinkäytöstä on kyse, jos EU-oikeuden tavoitteita ei saavuteta, vaikka säännösten edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, ja tiettyä etuutta tavoitel-

¹⁴³ Ks. Urpilainen 2012, s. 69–70.

¹⁴⁴ Ks. Urpilainen 2012, s. 85.

¹⁴⁵ SEUT 21, 28, 45, 49, 56 ja 63 artiklat.

¹⁴⁶ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 51.

¹⁴⁷ C-55/94 Gebhard, kohta 37 ja C-157/07 Krankenhaus Ruheste am Wannsee-Seniorenheimstatt, kohta 30.

¹⁴⁸ Ks. Helminen 2013 b, s. 55.

¹⁴⁹ Ks. esim. 81/87 Daily Mail, C-415/93 Bosman, C-55/94 Gebhard, C-118/96 Safir, C-251/98 Baars ja C-311/08 Société de Gestion Industrielle, kohta 50.

laan luomalla keinotekoisesti sen saamiseen tarvittavat edellytykset. Verovelvolinen ei siis voi vedota perusvapauksiin, jollei kyse ole niiden aidosta ja vilpittömästä käytöstä.¹⁵⁰ Toisaalta veroetujen tavoittelu ei ole jäsenvaltion kannalta välttämättä toivottavaa, mutta EU:n oikeuden kannalta kysymys voi olla perusvapauksien käyttämisestä. Seurauksena on, että verovelvollisen kannalta eri jäsenvaltioiden verojärjestelmät ovat kilpailutilanteessa.¹⁵¹

3.1.3 EU-tuomioistuimen rooli perusvapauksien vaalijana

Perusvapaudet ovat osa EU-oikeuden yleisiä oikeusperiaatteita, joiden suojaaminen on EU-tuomioistuimen tehtävä. Yleiset oikeusperiaatteet ohjaavat kaiken EU-oikeuden tulkintaa ja pätevyyttä.¹⁵² Välittömän verotuksen alalla EU-oikeus on EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöön pohjautuvaa oikeutta. Niinpä välittömän verotuksen keskeiset periaatteet ovat tiiviisti sidoksissa EU-tuomioistuimen tulkintoihin ja ratkaisuihin. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kautta toteutuva negatiivinen integraatio on korvannut EU-lainsäädännön kautta tapahtuvan jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen positiivisen harmonisoinnin, mikä on johtanut tuomioistuinratkaisujen ja EU-tuomioistuimen aseman korostumiseen. EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö on siten merkittävässä roolissa arvioitaessa EU-oikeuden vaikutusta Suomen väliylhteisölain soveltamisalaan sisämarkkinoihin liittyvissä tilanteissa. EU-tuomioistuimella on SEUT 267 artiklassa vahvistetun tulkintamonopolinsa¹⁵³ mukaan erityinen asema EU:n institutionaalisessa ja oikeudellisessa rakenteessa.¹⁵⁴

EU-tuomioistuimen aktiivisuutta ja sisämarkkinatavoitteita korostavassa lähestymistavassa EU-oikeuden etusija ja EU-tuomioistuimen tulkintamonopoli ovat oikeuskäytäntöä koskevien tarkastelujen lähtökohta. EU:n perussopimus luo EU-tuomioistuimelle riittävän toimivaltaperustan sisämarkkinoiden verotuksellisten esteiden purkamiseen negatiivisen integraation kautta. Sisämarkkinatavoitteet

¹⁵⁰ C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohta 79.

¹⁵¹ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 55.

¹⁵² Ks. Ojanen 2010, s. 38.

¹⁵³ Tuomioistuimen yksinomainen toimivalta tulkita EU-oikeutta.

¹⁵⁴ Ks. Urpilainen 2012, s. 46.

ovat ensisijaisia ja ne on toteutettava riippumatta siitä, miten se vaikuttaa jäsenvaltioiden verojärjestelmiin tai millaisia valtiontaloudellisia vaikutuksia vapaan liikkuvuuden suojalla on. Sisämarkkinatavoitteiden tulkinta ja samalla se, mitä taloudelliset perusvapaudet välittömän verotuksen alalla edellyttävät, on yksin EU-tuomioistuimen ratkaistavissa oleva asia.¹⁵⁵ Toisaalta perusvapauksien suojaaminen on nimenomaisesti annettu tehtävä EU-tuomioistuimelle. Jos se ei annetun valtansa perusteella suojaisi perusvapauksia, niin mikä sitten? Jäsenvaltiot eivät kuitenkaan välttämättä pystyisi keskenään tekemään ratkaisuja, jotka johtaisivat toimiviin sisämarkkinoihin.¹⁵⁶

EU-tuomioistuimeen ja sisämarkkinatavoitteiden ensisijaisuuteen varauksellisesti suhtautuvissa lähestymistavoissa on keskeistä se, että verotuksella vapaan liikkuvuuden esteenä on oma erityisluonteensa. Kysymys ei ole siitä, onko perussopimuksen taloudellisilla perusvapauksilla merkitystä välittömässä verotuksessa vaan siitä, miten vero-oikeudellisen sääntelyn erityispiirteet tulisi ottaa huomioon sisämarkkinatulkintoja muotoiltaessa. Siksi viittaukset EU-oikeuden etusijaan tai EU-tuomioistuimen tulkintamonopoliin eivät vielä sellaisinaan riitä oikeuttamaan tuomioistuimen omaksumaa aktiivista roolia. Perussopimukseen kirjatut sisämarkkinatavoitteet eivät ole ehdottomia ja niiden tulkinnassa on tosiasiassa otettava huomioon monia muitakin näkökohtia. Niistä tärkeimpiä on jäsenvaltioiden verosuvereniteetti, jota perussopimus ei ole tehnyt merkityksettömäksi, ja joka asettaa rajoja vapaan liikkuvuuden suojaamiselle välittömän verotuksen alalla. Mikäli tuomioistuin jättää jäsenvaltioiden verosuvereniteetin huomiotta, astuu se samalla poliittisen harkinnan alueelle. Kysymys ei ole silloin enää vapaan liikkuvuuden periaatteiden oikeudellisesta tulkinnasta, vaan tuomioistuimen toimivaltaa ulommas menevästä sisämarkkinaideologian ajamisesta.¹⁵⁷

¹⁵⁵ Ks. Urpilainen 2012, s. 51.

¹⁵⁶ Asiassa C-466/03 Marks & Spencer annetussa tuomiossa oli tosin havaittavissa lieventymistä aikaisempaan käytäntöön verrattuna, kun tarkasteltiin kansallisten verosäännösten suhdetta muun muassa perustamissopimuksen vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisoikeuden säännöksiin. Asian perusteella näyttääkin siltä, että EU-tuomioistuin ei enää yhtä voimakkaasti tue päätöksillään tuloverotuksen yhdentymistä jäsenvaltioissa. Näin Malmgrén 2008, s. 40.

¹⁵⁷ Ks. Urpilainen 2012, s. 52.

EU:n sisämarkkinatavoitteiden ja jäsenvaltioiden fiskaalisten intressien yhteensovittaminen ei ole ongelmatonta. Vaikka EU-tuomioistuin on ratkaissut monia sisämarkkina-alueen verokysymyksiä, avoimia kysymyksiä liittyy edelleen kansainväliseen yritysverotukseen EU-alueella.¹⁵⁸ EU-tuomioistuin sovittaa näitä kahta hieman vastakkaista tavoitetta yhteen verotuksen alalla, jolloin yksittäisen jäsenvaltion fiskaaliset tavoitteet monesti saattavat jäädä sisämarkkinatavoitteiden jalkoihin. Tämä aiheuttaa ongelman väliyhteisölain soveltamiselle EU-alueella. EU-oikeus rajoittaa väliyhteisölain soveltamisalan yleisen veronkiertonormin soveltamisalan kokoiseksi alaksi. Urpilainen katsoo, että EU-tuomioistuimen oikeustapauksia perustellaan liian suoraviivaisesti sisämarkkinatavoitteiden etusijalla ja toisaalta, että EU-tuomioistuin ei ehkä täysin osaa tunnistaa veron kiertämistä koskevan sääntelyongelman laajuutta ja erityisluonnetta. Urpilaisen mukaan EU-tuomioistuimen olisi syytä tarkistaa puhdaspiirteistä sisämarkkinalähtöistä tarkastelutapaa sääntelykohteen erityispiirteiden vuoksi. Urpilainen oudoksuu sitä, että veron kiertämisen tapauksessa EU-tuomioistuin pitää kiinni sisämarkkinoiden ehdottomasta etusijasta, vaikka se ei ole pitänyt siitä kiinni monien muiden kysymysten yhteydessä.¹⁵⁹ Toisaalta Malmgrén tuo esiin, että tuomioistuinratkaisujen ongelmana on se, miten niitä tulkitaan ja sovelletaan muissa kuin asianosaisena olevassa jäsenvaltiossa. Esimerkiksi asiassa Cadbury Schweppes useiden valtioiden valtiovarainministeriöt näyttävät omaksuneen tuomion tulkinnassa tiukemman kannan kuin verovelvolliset, minkä vuoksi komissio joutui antamaan tiedonannon, jossa se selvitti väliyhteisölainsäädännön ja EU-oikeuden suhdetta.¹⁶⁰

Sisämarkkinaintegraatio ei voi pidemmällä tähtäimellä tarkoittaa sitä, että välittömien verojen osuus suhteessa jäsenvaltioiden bruttokansantuotteeseen olennaisesti alenisi. Niin kauan kuin jäsenvaltioiden verotuksen tasot eroavat toisistaan, ja niin kauan kuin veronkannosta ja verojen käyttämisestä päätetään niin kuin nykyään, on vapaan liikkuvuuden suojaamisen yhteydessä jotenkin ratkaistava

¹⁵⁸ Ks. Malmgrén 2008, s. 40.

¹⁵⁹ Ks. Urpilainen 2012, s. 173, 176.

¹⁶⁰ Ks. Malmgrén 2008, s. 40 ja Komissio 2007.

se, miten pitkälle, ja millaisten järjestelyiden avulla, EU-alueella sallitaan verojärjestelmien erojen hyödyntäminen.¹⁶¹

3.1.4 Oikeuttamisperusteet

Perusvapaudet eivät ole täysin ehdottomia, vaan pääsääntöön voidaan tehdä tapauskohtaisia poikkeuksia. Oikeuskäytännössä on vahvistettu perusvapauksien rajoittamista koskeva rule of reason -periaate¹⁶². Perusvapauksien rajoittaminen kansallisella verolainsäädännöllä on sallittua ainoastaan silloin, kun tavoitteena on perustamissopimuksen mukainen sallittu tavoite, ja rajoittaminen on perusteltua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä¹⁶³. Oikeuttamisperusteet mahdollistavat taloudellisten perusvapauksien soveltamisalan hienosäädön. Oikeuttamisperusteet ovat siten tärkeä väline vapaan liikkuvuuden ja jäsenvaltioiden fiskaalisten intressien yhteensovittamisen kannalta. Rule of reason -periaate on kuitenkin osoittautunut tiukaksi seulaksi ja oikeuttamisperusteiden soveltamisala on siten muodostunut käytännössä suppeaksi.¹⁶⁴ Jäsenvaltiot ovat vedonneet EU-tuomioistuimessa pakottavina syinä verosääntelylleen monenlaisiin oikeuttamisperusteisiin. Näitä ovat muun muassa verotulojen väheneminen, verojärjestelmän yhtenäisyys, verotuksen toimittamiseen liittyvät hallinnolliset syyt, verovalvonnan tehokkuus, verotusvallan tasapuolinen jakautuminen, tappioiden kahdenkertaisen käytön estäminen ja veronkierron estäminen.¹⁶⁵

Vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella *verotulojen väheneminen* ei ole yleisen edun mukainen pakottava syy perusvapauksien rajoittamiseksi.¹⁶⁶ Jäsenvaltiot ovat tuoneet esille, ettei verotulojen vähenemistä voida korvata verottamalla

¹⁶¹ Ks. Urpilainen 2012, s. 173, 176–177.

¹⁶² EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu rule of reason -periaate, jonka perusteella tuomioistuin arvioi, 1) sovelletaanko jäsenvaltion lainsäädäntöä syrjimättömällä tavalla, 2) voidaanko lainsäädäntöä perustella yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä, 3) onko lainsäädäntö omiaan takaamaan sillä tavoitellun päämäärän toteutumisen ja 4) meneekö toimenpide pidemmälle kuin on kyseisen päämäärän toteuttamiseksi tarpeellista. Näin Urpilainen 2012, s. 80.

¹⁶³ SEUT:n perusteella vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisoikeutta voidaan rajoittaa julkisen valvontakäytön, yleisen järjestyksen ja turvallisuuden tai kansanterveyden perusteella. Lisäksi oikeuttamisperusteena voidaan pitää yleiseen etuun liittyviä pakottavia vaatimuksia, kunhan rajoitus on suhteellisuusperiaatteen mukainen.

¹⁶⁴ Ks. Urpilainen 2012, s. 81.

¹⁶⁵ Ks. esim. Holkeri – Rajala 2015, s. 51, Urpilainen 2012, s. 80.

¹⁶⁶ Ks. esim. C-136/00 Danner, C-422/01 Skandia ja Ramstedt, C-324/00 Lankhorst-Hohorst, kohta 36 ja C-264/96 ICI, kohta 28.

jäsenvaltion ulkopuolella tytäryhtiöille kertyneitä voittoja. EU-tuomioistuimen mukaan tällä ei ole kuitenkaan merkitystä. Näin ollen pelkästään fiskaaliset syyt eivät oikeuta jäsenvaltiota rajoittamaan perusvapauksien käyttöä, vaikka verovelvollinen tavoittelisikin perusvapauksien käytöllä veroetuja.¹⁶⁷

Verojärjestelmän yhtenäisyys sitä vastoin voi olla hyväksyttävä syy perusvapauksien rajoittamiseksi. Edellytyksenä kuitenkin on, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, toisin sanoen sääntelystä seuraavan verorasituksen tulee kompensoida samalle verovelvolliselle samasta tulosta syntyvä veroetu.¹⁶⁸

Pelkästään *verotusvallan tasapuoliseen jakautumiseen* vetoaminen ei ole vanhemmassa oikeuskäytännössä riittänyt oikeuttamisperusteeksi.¹⁶⁹ Kuitenkin uudemmassa oikeuskäytännössä on todettu, että verovelvolliselle ei ole haluttu antaa mahdollisuutta valita otetaanko niiden voitot ja tappiot huomioon sijoittautumisvaltiossa vai jossakin toisessa valtiossa, koska tämä vaarantaisi verotusvallan tasapainoisen jakautumisen.¹⁷⁰ Liian liberaali suhtautuminen perusvapauksien rajoittamattomuuteen voi aiheuttaa huomattavia vääristymiä eri valtioiden väliseen verotulojen jakautumiseen. Tämän on myös EU-tuomioistuin selvästi tiedostanut. On kuitenkin hieman epäselvää, miten pitkälle EU-oikeudelliset periaatteet velvoittavat hyväksymään tulonsiirron valtiosta toiseen, mikäli se johtaa jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoisen jakautumisen horjumiseen.¹⁷¹ Verotusvallan tasapainoinen jakautuminen on kuitenkin hyväksytty oikeuttamisperusteena silloin, kun tavoitteena on estää menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaa-

¹⁶⁷ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 52.

¹⁶⁸ Ks. esim. C-303/07 *Arberdeen Property Fininvest Alpha*, kohta 72, C-319/02 *Manninen*, kohta 42 ja C-264/96 *ICI*, kohta 29.

¹⁶⁹ Ks. esim. C-347/04 *Rene Zentralfinanz*, kohdat 40–43.

¹⁷⁰ C-337/08 *X Holding*.

¹⁷¹ Ks. Helminen 2013 b, s. 63.

rantamaan jäsenvaltioiden oikeuden käyttää verotusvaltaansa alueellaan toteutettuihin toimintoihin.¹⁷² Se on hyväksytty oikeuttamisperusteena myös silloin¹⁷³, kun samassa tapauksessa on ollut kyse myös veronkierron ehkäisemisestä.¹⁷⁴

Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen perusvapauksia rajoittamisen oikeuttavana syynä on ollut esillä useissa EU-tuomioistuimen käsiteltävinä olleissa välitöntä verotusta koskevissa tapauksissa. Periaatteellisesta hyväksyttävyydestä huolimatta verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen perusvapauksia rajoittavan kohtelun oikeuttavana perusteena on kuitenkin hylätty useimmissa välitöntä verotusta koskeneissa EU-tuomioistuimen käsiteltävänä olleissa tapauksissa. Peruste on hylätty joko siksi, että verovalvonnan tehokkuus olisi voitu turvata lievemmillä keinoilla, tai siksi, että jäsenvaltiolla on käytössään EU:n virka-apu-direktiivin ja perintädirektiivin keinot saada tietoa muista jäsenvaltioista. Lievempi keino olisi yleensä mahdollinen esimerkiksi silloin, kun verojen keräämiseen tarvittavat tiedot voitaisiin saada pyytämällä verovelvolliselta.¹⁷⁵

EU-tuomioistuimen *veronkierron ehkäisemistä* koskeva oikeuskäytäntö on välitömässä verotuksessa laaja ja suhteellisen vakiintunut. EU-tuomioistuin on useassa tapauksessa tuonut esille ne periaatteet, joilla perusvapauksia voidaan rajoittaa veronkierron ehkäisemiseksi. Jäsenvaltio voi kansallisella sääntelyllään rajoittaa perusvapauksia vain, jos sääntely ei ole syrjivää, sääntelylle on hyväksyttävä oikeuttamisperuste, sääntely on suhteellisuusperiaatteen mukaista ja kyse

¹⁷² Ks. esim. C-311/08 Société de Gestion Industrielle, kohta 69 ja C-303/07 Arberdeen Property Fininvest Alpha, kohta 66.

¹⁷³ Tapauksessa C-446/03 Marks & Spencer EU-tuomioistuin viittasi veronkierron estämiseen oikeuttamisperusteena tilanteessa, jossa ei ollut kyse täysin keinotekoisista järjestelyistä. Kysymyksessä oli tappioiden hyväksikäyttö korkeimman verokannan valtiossa. Tuomioistuin totesi, että sijoittautumisoikeutta rajoittava kohtelu oli hyväksyttävä sekä siitä vaarasta, että tappiot käytetään kahteen kertaan, että verotuksen tasapainoisen jakautumisen turvaamisen tarpeesta. Näin C-446/03 Marks & Spencer, kohdat 43, 49, 51 ja 57.

¹⁷⁴ Ks. esim. C-311/08 Société de Gestion Industrielle, kohta 69, C-446/03 Marks & Spencer, kohta 51, C-196/04 Cadbury Schweppes, kohdat 55–56, C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohdat 74–75.

¹⁷⁵ Ks. Helminen 2013 b, s. 66.

on oikeuksien väärinkäytöstä.¹⁷⁶ Nämä ehdot täyttääkseen jäsenvaltion veronkiertoa ehkäisevän lainsäädännön on sovellettava sisämarkkinoilla vain puhtaasti keinotekoisiiin järjestelyihin, jotka ovat vailla taloudellista todellisuuspohjaa.¹⁷⁷

EU-lainsäädännössä ei ole yhtenäistä väliylhteisölain kaltaista säännöstä, eikä se sisällä nimenomaista säännöstä, jossa määriteltäisiin veron kiertäminen¹⁷⁸. Niinpä veron kiertämisen määritelmät ovat pääasiassa muotoutuneet perusvapauksien soveltamista koskevassa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä.¹⁷⁹ Komissio ehdotti marraskuussa 2013 yleisen veron kiertämistä koskevan säännöksen lisäämistä emo-tytäryhtiödirektiiviin.¹⁸⁰ Ehdotus ei kuitenkaan saanut jäsenvaltioiden tukea ja kesäkuussa 2014 jäsenvaltiot päättivät, ettei veronkierto-artiklaa lisätä emo-tytäryhtiödirektiiviin. Komission ehdotusta voidaan pitää kannanottona yleisen EU-oikeudellisen veronkiertosäännöksen puolesta. Toisaalta ehdotus on linjassa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, eikä sillä ollut tarkoitus muuttaa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä syntyneitä edellytyksiä veronkiertoa koskevan sääntelyn soveltamisesta EU:n sisämarkkinoilla. Tarkoitus on siis edelleen puuttua vain puhtaasti keinotekoisiiin järjestelyihin, eikä rajoittaa perusvapauksien aitoa käyttämistä.¹⁸¹

3.1.5 Puhtaasti keinotekoiset järjestelyt

EU-alueella väliylhteisölain soveltamisedellytyksenä on se, että kyseessä on puhtaasti keinotekoinen järjestely. Puhtaasti keinotekoinen järjestely viittaa nimenomaan siihen, onko sijoittautumisvapautta tosiasiallisesti käytetty. Jos järjestely on puhtaasti keinotekoinen, sijoittautumisvapautta ei ole varsinaisesti käytetty.

¹⁷⁶ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 53–55.

¹⁷⁷ Ks. esim. C-196/04 Cadbury Schweppes, kohta 51 ja C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohta 72.

¹⁷⁸ Emo-tytäryhtiödirektiivi, yritysjärjestelydirektiivi ja korko-rojaltidirektiivi sisältävät kukin veron kiertämistä koskevat artiklansa, jotka on muotoiltu rakenteellisesti toisistaan hieman poikkeavin tavoin. Käytännössä eri direktiivien veronkiertoartiklojen on katsottu kuitenkin vastaavan pitkälti toisiaan ja niitä sovelletaan samankaltaisissa tilanteissa. Näin Knuutinen 2012, s. 50.

¹⁷⁹ Ks. Urpilainen 2012, s. 153.

¹⁸⁰ Ehdotuksessa jäsenvaltiot veloitettiin peruuttamaan direktiivin mukaiset edut, jos tapauksessa on kyse keinotekoisesta järjestelystä, johon on ryhdytty verotuksellisten etujen saamiseksi direktiivin perusteella. Lisäksi ehdotuksessa edellytettiin, että järjestelyllä syrjäytetään niiden verosäännösten tavoite, henki ja tarkoitus, joihin järjestelyt perustuvat. Ehdotuksessa todettiin, että keinotekoiset järjestelyt eivät ole taloudellisten tosiseikkojen mukaisia.

¹⁸¹ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 59.

Näin ollen ei ehkä ole edes tarvetta pohtia sitä, onko sijoittautumisvapautta menty rajoittamaan, ja millä oikeudella. Tämä tarkoittaa siis sitä, että EU-alueella väliyh-teisölain soveltaminen edellyttää veronkierron olemassaoloa.¹⁸² Veronkierron kä-sitteen sisältö eroaa sen mukaan, tarkastellaanko asiaa EU:n vai jäsenvaltion kannalta. EU:n intressissä on vapaan liikkuvuuden ja kilpailullisten sisämarkki-noiden suojaaminen, kun taas jäsenvaltiot itse ovat kiinnostuneita veropohjiensa suojaamisesta.¹⁸³ Esimerkiksi vero-objektin siirto jäsenvaltiosta toiseen ei aina ole veropakoa tai veronkiertoa, vaan kyse voi olla perusvapauksien käyttämi-sestä.¹⁸⁴ Myöskin jäsenvaltioiden verojärjestelmien eroihin perustuva verosuun-nittelu on tiettyyn rajaan asti EU-oikeuden kannalta täysin hyväksyttävää. On-gelma on kuitenkin se, missä kulkee hyväksyttävän verosuunnittelun ja sellaisen veronkierron raja, johon voidaan perusvapauksien vastaisena puuttua. Lähtökoh-taisesti sellainen yleinen veronkiertosäännös, joka ei kohdistu vain puhtaasti kei-notekoisten veronkiertojärjestelyiden estämiseen, ei ole SEUT:n mukainen, jos se rajoittaa perusvapauksien toteutumista.¹⁸⁵

Veronkiertonormien soveltamisen on aina noudatettava myös EU-oikeuden suh-teellisuusperiaatetta.¹⁸⁶ Suhteellisuusperiaatetta ei noudata sääntö, jota voidaan soveltaa, vaikka ei olekaan olemassa minkäänlaista objektiivista perustetta, joka voisi osoittaa, että toimenpide on toteutettu veron kiertämiseksi. Sääntö, jonka soveltamisalaa ei määritetä edeltä käsin riittävän täsmällisesti aiheuttaa epävarmuuden sen soveltamisessa.¹⁸⁷ EU-tuomioistuimen mukaan tällainen sääntö ei täytä oikeusvarmuuden periaatetta, jonka mukaan oikeussääntöjen on oltava sel-viä, täsmällisiä ja vaikutuksiltaan ennakoitavia erityisesti silloin, kun ne saattavat aiheuttaa yksityishenkilöiden ja yritysten kannalta epäedullisia seurauksia.¹⁸⁸

¹⁸² Ks. Knuutinen 2012, s. 56–57.

¹⁸³ Ks. Urpilainen 2012, s. 151.

¹⁸⁴ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 52.

¹⁸⁵ C-264/96 ICI, kohta 26.

¹⁸⁶ C-264/96 ICI ja C-196/04 Cadbury Schweppes.

¹⁸⁷ Ks. Helminen 2013b, s. 61.

¹⁸⁸ C-318/10 SIAT.

Sijoittautumisoikeutta rajoittavan verolainsäädännön on perustuttava sellaisten objektiivisten ja tarkastettavissa olevien seikkojen tutkimiseen, joiden avulla voidaan tunnistaa pelkästään verotuksellisista syistä luotu keinotekoinen järjestely.¹⁸⁹ Keinotekoinen järjestely edellyttää, että objektiivisten tekijöiden vuoksi sijoittautumisvapauden tavoitteita ei ole saavutettu. Lisäksi ainakin periaatteessa edellytetään subjektiivista tekijää. EU-oikeuden kannalta tilanteissa, joissa on kyse verovelvollisen aidosta sijoittautumisesta, VML 28 §:ä tai VYL:a ei voida soveltaa, vaikka järjestelyn taustalla olisi verotukselliset syyt. VML 28 §:n mukaan verovelvollinen voi osoittaa, ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Lähtökohtaisesti EU-oikeuden kannalta on kuitenkin riittävää osoittaa, että järjestelyllä on ollut taloudellinen todellisuuspohja.¹⁹⁰

Sijoittautumisvapautta voidaan toki rajoittaa myös muissa kuin epäaidon sijoittautumisen tilanteissa, jos rajoittamiselle on muu yleistä etua koskeva pakottava syy kuin yksin veronkierron ehkäiseminen. Helmisen mukaan on myös mahdollista, että jatkossa EU-tuomioistuin hyväksyy verotusvallan tasapuolisen jakautumisen laajemmin oikeuttamisperusteeksi rajoittaa sijoittautumisvapautta.¹⁹¹ Suomen EU-jäsenyys asettaa huomattavia rajoituksia lainsäädännölle, jolla pyritään estämään veron välttämiseen tähtääviä kansainvälisiä järjestelyitä. Tämä tuo valtavan haasteen verolainsäädännön uudistamiselle. Vaikka poliittista tahtoa olisi sellaisten kansainvälisten järjestelyiden estämiseksi, joilla Suomen yritysveropohja rapautetaan, tehtävä ei ole lainsäätäjälle helppo.¹⁹²

Veronkiertonormeja voidaan soveltaa vain keinotekoisiiin järjestelyihin. On kuitenkin vaikea yksiselitteisesti todeta milloin on kyse täysin keinotekoisesta ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevasta veronkiertojärjestelystä. Sellaiset säännökset, joissa vain yleisesti todetaan, että veroedut menetetään, jos on kyse täysin keinotekoisesta veronkiertojärjestelystä, luovat valtavaa epävarmuutta ja tulkin-

¹⁸⁹ C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, kohta 92.

¹⁹⁰ Ks. Holkeri – Rajala 2015, s. 58.

¹⁹¹ Ks. Helminen 2013 b, s. 64.

¹⁹² Ks. Helminen 2013 b, s. 67.

taongelmia. Tällaisten sääntöjen lisääminen verojärjestelmään ei ole lainsäädäntöteknisesti järkevin vaihtoehto. Tällaiset säännöt johtavat helposti myös EU-oikeuden oikeusvarmuusperiaatteen vastaiseen sääntelyyn. Yksityiskohtaisen säännöksen ongelmana taas on se, että se vain inspiroi verosuunnittelijoita kehittämään järjestelyitä, joilla vältetään erityissäännön soveltumiselta.¹⁹³

3.2 Väliyhteisölakia rajoittavat tekijät

3.2.1 Kiistanalainen laivanvarustustoiminta

Väliyhteisöinä ei missään olosuhteissa, veronkiertotavoitteista riippumatta, ole pidetty yhteisöjä, joiden tulot kertyvät pääasiallisesti teollisesta tuotantotoiminnasta, tai siihen verrattavasta toiminnasta tai laivanvarustustoiminnasta tai siellä harjoitetusta myynti- tai markkinointitoiminnasta, joka välittömästi palvelee edellä mainittuja toimintoja ja joka suuntautuu pääasiallisesti yhteisön asuinvaltion alueelle. Näillä aloilla todennäköisyys väärinkäytöksiin on arvioitu hallituksen esityksessä olevan pieni, eikä veronkiertopyrkimystä ole väliyhteisölain tarkoituksessa katsottu tarpeelliseksi edes tutkia. Kohtuuttoman lopputuloksen välttämiseksi säädetyt lain soveltamisalaa rajoittavat suojasatamasäännökset rajoittavat paitsi tavoiteltuja kohtuuttomia lopputuloksia, mutta myös veropaon ehkäisyä.¹⁹⁴

Hallituksen esityksessä 155/1994 väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle rajattiin vain teollinen tuotantotoiminta (muut toiminnot lisättiin vasta myöhemmin). Kuitenkin valtiovarainvaliokunnan mietinnössä myös laivanvarustusalaa ehdotettiin suojasatamasäännöksen piiriin. Ehdotetun muutoksen perusteluna oli turvata kansainväliset kilpailuedellytykset kansainvälisessä liikenteessä oleville aluksille. Valtiovarainministeriön vero-osaston asiantuntijalausunnossa todetaan, että "Varustamotoiminnan osalta on huomattava, että ulkomaiset suomalaisomisteiset varustamotoimintaa harjoittavat yhteisöt ovat tyypillisesti postilaatikkoyhtiöitä, ja sellaisina luonteeltaan väliyhteisölainsäädännön ydinaluetta.". Mietintöön sisältyy

¹⁹³ Ks. Helminen 2013 b, s. 67.

¹⁹⁴ Ks. Karhu 2009, s. 177.

vastalause, koska muutosehdotusta pidettiin lain tarkoituksen vastaisena. Vastustuksesta huolimatta laki hyväksyttiin valtiovarainvaliokunnan muutosehdotuksen mukaan eduskuntakäsittelyssä.¹⁹⁵

Laivanvarustusala on veroparatiisitalouden edelläkävijöitä. Varustamoala on toimintansa luonteen takia usein kansainvälistä. Laivoilla rahdataan tuotteita ympäri maailmaa, mikä on houkuttanut varustamoja hyödyntämään veroparatiisien etuja. Varustamoiden etujärjestön Suomen Varustamot ry:n mukaan maailman kymmenen suurinta laivojen lippuvaltiota ovat Liberia, Marshallsaaret, Panama, Hongkong, Kreikka, Bahama, Singapore, Malta, Kiina ja Kypros. Kiinaa lukuun ottamatta kaikki ovat veroparatiiseja tai maita, jotka ovat muokanneet lainsäädäntönsä¹⁹⁶ ja verotuksensa varustamoille sopiviksi.¹⁹⁷

Merenkulku on kansainvälisesti merkittävä elinkeino. Maailmankaupasta jopa 90 prosenttia kuljetetaan laivoilla. Rahtaaminen on viime vuosina kasvanut entisestään, kun yritysten tuotanto on siirtynyt entistä voimakkaammin Aasiaan. Kaupapaivaston merkitys myös Suomen taloudelle ja huoltovarmuudelle¹⁹⁸ on olennaisen tärkeää.¹⁹⁹ Suomen viennistä 90 prosenttia ja tuonnista 70 prosenttia kuljetetaan meriteitse.²⁰⁰ Merenkulkuala, johon laivanvarustustoiminta kuuluu, on voimakkaasti valtion tukemaa.²⁰¹ Valtio maksaa merenkulkualalle suoria tukia, jonka lisäksi sille on suunnattu verotaakkaa helpottava tonnistoverolaki.

Tonnistoverovelvolliseksi hakeutuminen on vapaaehtoista ja sen täytyy täyttää tietyt ehdot.²⁰² Tonnistoverolaki on otettu käyttöön useissa muissa EU-maissa, joilla on kolmansien maiden ja erityisesti niin sanottujen mukavuuslippumaiden,

¹⁹⁵ VaVM 75/1994.

¹⁹⁶ Mukavuuslippuvaltio ei verota varustamoita lainkaan, vaan se kerää tuloja lähinnä erilaisilla rekisteröintimaksuilla. Hänninen 2014, s. 131.

¹⁹⁷ Ks. esim. Hänninen 2014, s. 128 ja Kuorti 2012, s. 423.

¹⁹⁸ Huoltovarmuuden turvaamisesta säädetyn lain mukaan huoltovarmuudella tarkoitetaan kykyä turvata poikkeusolojen ja niihin verrattavissa olevien vakavien häiriöiden varalta väestön toimeentulo, maan talouselämän ja maanpuolustuksen kannalta välttämättömät taloudelliset toiminnot ja niihin liittyvät tekniset järjestelmät.

¹⁹⁹ Ks. Hänninen 2014, s. 134.

²⁰⁰ Ks. Hernesniemi 2012, s. 8.

²⁰¹ Hernesniemi 2012, s. 25, taulukko 5.

²⁰² Lisää uudistetusta tonnistoverolaista esimerkiksi Verohallinnon Internet-sivuilta: www.vero.fi.

eli veroparatiisien, kanssa kilpailevaa meriliikennettä.²⁰³ Tonnistoverolain mukaan meriliikennettä verotetaan laivan nettotonniston perusteella, tuloksesta riippumatta. Näin ollen maksettava vero pysyy samana, oli tilikausi sitten vahvasti voitollinen tai tappiollinen. Vero on säädetty alhaiseksi, koska sen tarkoituksena on parantaa varustamoiden kilpailukykyä ja EU-maiden merimiesten työllisyyttä ja turvata EU:n osuus merikuljetuksissa.²⁰⁴ Tonnistoverolain lainvalmistelussa on tehty laskelma, jonka mukaan varustamotoiminnasta maksetut 10–30 miljoonan euron vuosittaiset tuloverot muuttuisivat noin 0,5 miljoonan vuosittaisiksi tonnistoveroiksi.²⁰⁵

Suomalaiset varustamot ovat merenkulussa eri rooleissa sen mukaan, missä aluksen omistus on ja mihin alus on rekisteröity. Aluksen omistussuhde ja lippumaa vaikuttavat varustamon verokohteluun.²⁰⁶ Uudistetun tonnistoveron käyttöönotto on johtanut siihen, että muutamat varustamot ovat alkaneet siirtää aluksiaan takaisin Suomen alusrekisteriin. Kuitenkin suomalaisen tonniston osuus Suomen meriliikenteestä on vain noin kolmannes.²⁰⁷ Valtio on varustamoiden kanssa puun ja kuoren välissä, koska varustamoilta olisi hyvä saada enemmän verotuloja, mutta käytännössä varustamoja ei voida ryhtyä verottamaan muiden

²⁰³ Helsingin Sanomien taloustoimittaja Jyri Hännisen mukaan tonnistoverotuksen käyttöönotto tarkoittaa sitä, että EU-valtiot ovat antaneet laivanvarustamoalan verokilpailulle periksi. Hänninen 2014, s. 129.

²⁰⁴ Ks. Hernesniemi 2012, s. 15, 24.

²⁰⁵ Ks. HE 151/2011 vp, s. 6.

²⁰⁶ *Suomalainen varustamo voi omistaa laivan ja alus kuulua Suomen kauppalaivastoon*, jolloin aluksen tuottavat työ- ja pääomatulot sekä näistä maksetut verot ja maksut tulevat Suomeen. Toisaalta *suomalainen varustamo voi omistaa laivan ja alus olla ulkomaan rekisterissä*, jolloin on kyse kolmansien maiden välisessä liikenteessä, jossa koko henkilöstö on monesti ulkomaalaista. Laivan miehistön palkkatulot ja niistä maksetut verot ja työvoiman sivukustannukset jäävät ulkomaille. Suomen liikenteessä voi toisen lipun alla liikennöivässä suomalaisaluksessa olla suomalaista miehistöä, jonka verotulot tulevat Suomeen. Yritysverotuksessa laivan liike tulosta maksettavan veron tai esimerkiksi tonnistoveron saajavaltio riippuu maiden välisistä verosopimuksista. Lisäksi *laiva voidaan aikaradata*, eli vuokrata, jolloin se, joka antaa laivan vuokralle, huolehtii tavallisesti aluksen miehityksestä, vaadittavista asiakirjoista, muonituksesta, laivan kunnosta ja muusta varustuksesta. Jos alus on aikaradattu ulkomailta, aikarahtausmaksut menevät ulkomaille. Suomalaista varustamoita verotetaan liikevoitosta Suomessa. Näin Hernesniemi 2012, s. 8.

²⁰⁷ Ks. Hänninen 2013 b.

yhtiöiden tapaan. Jos varustamoita verotettaisiin muiden yhtiöiden tapaan, tulokseksi olisi se, että varustamoyhtiöt aloittaisivat ulosliputukset, jolloin näiden yhtiöiden verotulot tyrehtyisivät kokonaan.²⁰⁸

Jos väliyhteisölakia voitaisiin soveltaa laivanvarustustoimintaa, ei siihen voitaisi soveltaa tonnistoverolakia, koska sitä sovelletaan vain Suomessa yleisesti verovelvollisiin (tonnistoverolaki 1 §). Näin ollen laivanvarustamon väliyhteisötulot olisivat rankemmin verotettuja kuin tonnistotulot. Mikään järkevä laivanvarustamo ei siten päätyisi väliyhteisön perustamiseen, koska se olisi sille epäedullisempaa, kuin toimia Suomessa yleisesti verovelvollisena. Laivanvarustamoiden sisällyttäminen väliyhteisölain soveltamisalaan olisi turhaa, koska sillä ei olisi mitään vaikutusta käytännössä. Tämän vuoksi laivanvarustustoiminnan jättäminen väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle on perusteltua.

Miksi kuitenkin kaikki Suomessa operoivien varustamojen alukset eivät ole tonnistoverovelvollisia, suomalaisessa omistuksessa ja Suomeen rekisteröityjä? Suomalaiset ja Suomessa toimivat varustamot käyttävät hyväkseen veroparatiiseja laivojensa omistuksissa. Esimerkiksi vuoden 2012 lopulla suomalaiset varustamot olivat rekisteröineet yhteensä 42 alusta ulkomaille, joista 22 seilasi mukavuuslippumaiden alaisuudessa. Aikarahtauksia tehtiin yhteensä 62. Vuokraamalla laivan tytäryhtiöltään varustamo pystyy siirtämään kuluja ankaramman verotuksen maihin, ja osoittamaan voittoja veroparatiisiyhtiössä²⁰⁹. Esimerkiksi Tallink-konserni on veronsa minimoidakseen päätenyt rekisteröimään aluksistaan seitsemän Kyprokselle, joka myös veroparatiisina tunnetaan. Tallinkin aluksista Silja Europa, Silja Serenade, Silja Symphony, Baltic Princess, Galaxy, Isabelle ja Seawind ovat virallisesti kyproslaisten holding-yhtiöiden omistuksessa, vaikka laivat seilaavat joko Viron, Latvian, Suomen tai Ruotsin lipun alla, kaikki Suomen vesillä, Isabelleä lukuun ottamatta. Tallink vuokraa alukset käyttöönsä omilta tytäryhtiöiltään. Emoyhtiön kulut nousevat, mikä taas keventää voittoja ja samalla verotaakkaa Tallinkin toimintamaissa (Suomi, Viro, Ruotsi, Latvia). Malli on hyvin yleinen laivanvarustamoalalla.²¹⁰ Aluksille saatetaan perustaa oma yhtiö, koska

²⁰⁸ Ks. Hänninen 2014, s. 134.

²⁰⁹ Ks. Hänninen 2013 a.

²¹⁰ Ks. Hänninen 2014, s. 128.

kun yhden aluksen omistaa aina yksi yhtiö, varustamolta ei voida takavarikoida mahdollisten velkojen maksua varten kuin yksi laiva.²¹¹ Tällaiset järjestelyt ovat mieluisia erityisesti matkustaja-aluksille, koska tonnistoverovelvollisuus ei välttämättä ole niille erityisen edullinen vaihtoehto²¹².

Holding-yhtiöiden käyttö ei ole leimallisesti keinotekoisia, eikä siten veron kiertämistä. Holding-yhtiöihin otetaan kantaa myös väliyhteisölain hallituksen esityksessä, jossa todetaan, ettei holding-yhtiöitä voida leimata veron kiertämisen yhtiömuodoksi. Mikäli väliyhteisölakia sovellettaisiin laivanvarustustoimintaan, ei sitä silti välttämättä sovellettaisi holding-yhtiöihin ja vaikka sovellettaisiinkin, edelleen tonnistovero pelastaisi osan, eli ainakin rahtaavan tonniston. Varojen piilotelu ei myöskään liene ongelma laivanvarustamoalalla, koska laivoja ei voida piilotella samalla tavalla kuin rahavaroja voidaan.

3.2.2 Rehellinen toiminta väliyhteisön leiman alla

Se, että väliyhteisölain soveltaminen ei vaadi veronkiertotarkoituksen toteennäyttämistä, toimii väliyhteisölain tarkoituksen vastaisesti silloin, kun toimitaan alalla ja alueella, jossa väliyhteisölakia voidaan soveltaa, ja toiminta on aitoa ja aktiivista.²¹³ Veronkiertotarkoituksen toteennäyttämättä jättäminen helpottaa veroviranomaisen toimintaa. Lainvalmisteluaineistossa todetaan, että lainsäädännön toimivuuden varmistamiseksi on nähty tarpeelliseksi turvautua suhteellisen kaavamaiseen tarkastelutapaan, ottamatta kuitenkaan kantaa siihen, miten viattomien käy²¹⁴.

²¹¹ Ks. Hänninen 2013 a.

²¹² Matkustaja-alusten liiketoiminta koostuu useasta eri toiminnosta: rahdin kuljettamisesta, matkustajamaksuista ja myymälä- ja ravintolamyynistä, joka on arvonlisäverotonta (AVL 70 c §). Matkustaja-aluksen nettotonnimäärä on suuri verrattuna kuljetettavan tavarain painoon ja rahtiin sekä matkustajatuloihin, mikä johtaa suhteellisen suureen tonnistoveroon näihin tuloihin nähden. Toisaalta arvonlisäveroton myynti, josta saa vähentää tavaraostot ja muut liiketoiminnan kulut, on matkustajalaivoille tuottoisaa. Näin Hernesniemi 2012, s. 16.

²¹³ Näin myös Karhu, joka toteaa, että väliyhteisölaki rajoittaa varmasti joiltain osin myös vilpittömässä mielessä toimivien yhtiöiden toimintaedellytyksiä erityisesti Euroopan talousalueen ulkopuolella. Karhu 2009, s. 186.

²¹⁴ HE 155/1994 vp.

Teollinen toiminta ja muu teolliseen tuotantoon verrattava toiminta on otettu lain suojasatama määräyksen piiriin. Perusteena vapautukselle ovat Suomen elinkeinoelämän kilpailukykyyn liittyvät syyt sekä se, että tuotannollista toimintaa tuskin koskaan sijoitetaan johonkin valtioon veronvälttämistarkoituksessa²¹⁵. Vapautus ei kuitenkaan merkitse sitä, että aitoa teollista toimintaa harjoittavat konsernit olisivat kokonaan lain soveltamisalan ulkopuolella. Mikäli vapautusperusteet eivät täyty, tällaisiin konserneihin kuuluvat yksittäiset yhtiöt voivat joutua lain piiriin.²¹⁶ Ennakkoratkaisussa KHO 2012:114 väliylhteisöksi katsottiin yhtiö, jonka suunniteltiin huolehtivan muiden konserniyhtiöiden harjoittamaan tuotantotoimintaan suhteellisen läheisesti liittyvistä tehtävistä.

KHO 2012:14: A Oy kuului kansainväliseen konserniin, joka myi eri yhtiöissä valmistamiaan merkkituotteita erillisten myyntiyhtiöiden kautta sekä yritysasiakkaille että suoraan kuluttajille. Konserni aikoi organisoida tietyt toimintonsa uudelleen ja tätä tarkoitusta varten A Oy aikoi perustaa Sveitsiin uuden yhtiön, B:n, jolle siirrettäisiin eräiden konsernin kehittämien tuotemerkkien omistus. B toimisi Euroopan toimintojen ohjausyksikkönä ja sille siirrettäisiin konsernin keskushallintoa. B hankkisi valmistuspalvelut sopimusvalmistajina toimivilta erillisiltä tuotantoyhtiöiltä cost plus -periaatteella, mutta B vastaisi tuotekehityksestä sekä myynnin ja markkinoinnin johtamisesta. B omistaisi valmiit tuotteet. Tuotteiden myynti tapahtuisi erillisten myyntiyhtiöiden kautta, mutta myyntiyhtiöt toimisivat rajoitetun riskin myyntiyhtiöinä (LRD-yhtiöinä) siten, että varsinainen riski, kuten varasto- ja valuuttakurssiriski, olisi B:llä. Yhtiön ei katsottu harjoittavan teollista tuotanto-toimintaa eikä muutenkaan väliylhteisölain suojasatamasäännöksen piiriin kuuluvaa toimintaa.

Aidon toiminnan leimautumisen ongelmaan liittyy myös teollisen toiminnan ja muun siihen verrattavan toiminnan määrittelyn vaikeus. Teollisen toiminnan määrittely on vielä suhteellisen ongelmatonta, mutta muun siihen verrattavan toiminnan määrittely onkin jo huomattavasti hankalampi kysymys, etenkin, kun otetaan huomioon liiketoiminnan eri muotojen kehitys. Tämän tutkielman ytimessä ei kuitenkaan ole muun teolliseen toimintaan verrattavan käsitteen pohtiminen.

²¹⁵ HE 155/1994 vp.

²¹⁶ Ks. Viherkenttä 2014, s. 422.

3.2.3 Väliyhteisölain pelotevaikutus – pelkkää pilaa?

Väliyhteisösäännösten ensisijaisena tavoitteena on vaikuttaa verovelvollisten käyttäytymiseen ennakolta ja näin vähentää ulkomaisten väliyhteisöjen käyttämistä veron kiertämistarkoituksessa. Lainsäätäjän mukaan on tärkeää, että laista ilmenee selkeän kielteinen kanta kansainväliseen veronkiertoon. Ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva verolainsäädäntö on merkittävä väline kamppailussa haitallista verokilpailua vastaan. Se on myös kansainvälisesti hyväksytty menettelytapa ja laajalti käytössä niin Euroopan unionin jäsenvaltioissa kuin esimerkiksi taloudellisen yhteistyön järjestön OECD:n jäsenvaltioiden piirissä.²¹⁷

Pelotevaikutus on olemassa ja se on eittämättä tehokas torjumaan veronkiertopyrkimyksiä. Lain ennaltaehkäisevyydestä on hankalaa esittää kvantitatiivista arviota²¹⁸, mutta on selvää, että väliyhteisösäännöksiin ollaan perehtyneitä yritysten vero-osastoissa ja konsulttiyrityksissä, ja että väliyhteisöstatuksen syntymistä pohditaan kansainvälisille markkinoille etabloituessa ja yritysostojen yhteydessä. Viherkenttä toteaa, että ei ole helppoa saada selkoa siihen, missä määrin väliyhteisölakia todella sovelletaan ja miltä osin ne jäävät lopulta paperitiikereiksi²¹⁹.

Toisaalta pelotevaikutus lienee pieni silloin, kun perustetaan yhtiö alueelle tai ositetaan yhteisö alueelta, josta viranomaisen on mahdotonta saada tietoa ja kiinni jäämisen riski on siten mitätön. Viimeaikainen rummutus veroparatiisien sulkemiseksi saattaa kuitenkin kaventaa halukkuutta toimia lain hengen pimeällä puolella. Toimet veroparatiisitalouden sulkemiseksi eivät ole vielä erityisen kehittyneitä, mutta jossain vaiheessa esimerkiksi automaattinen tietojenvaihto saattaa tehokkuudessaan saavuttaa sellaisen tason, ettei riskejä oteta väliyhteisön perustamisessa tai sen tulosten ilmoittamatta jättämisessä.

Väliyhteisölain soveltaminen ja soveltamisen edellytykset eivät aina ole tulkinnaltaan yksiselitteistä, koska laki on monimutkainen, ja koska sen liiketoimintakäsitteet ovat osin vanhentuneet.²²⁰ Tämä saattaa johtaa siihen, että väliyhteisöjen

²¹⁷ Ks. Myrsky 2009, s. 82.

²¹⁸ Ks. Tokola 2011, s. 559.

²¹⁹ Ks. Viherkenttä 2014, s. 418.

²²⁰ Ks. Myrsky 2009, s. 91–92.

kanssa saatetaan olla tarpeettoman varovaisia, ettei veroviranomainen pääse kurruttamaan vilpittömässä mielessä toimivaa yritystä. Tällöin pelotevaikutus toimii liian tehokkaasti. Verovelvollinen joutuu joko luopumaan aikeistaan tai hakemaan ennakkoratkaisua asiastaan veroviranomaiselta²²¹. Toisaalta, ehkä pelotevaikutus ei voi milloinkaan toimia liian tehokkaasti. Nuoralla tanssijat on veronsaajan kannalta hyvä saada heti oikealle uralle.

3.2.4 Uudet liiketoimintatavat – vanhentunut VYL

Parasta lääkettä veronkiertämisongelmaan on sellainen verolainsäädäntö, joka mahdollisimman hyvin heijastelee taloudellista reaalia maailmaa.²²² Lainsäätäjä ei välttämättä ole aina kaikkein notkein reaalia maailman reflektioija, mikä saattaa paitsi horjuttaa oikeusvarmuutta, myös aiheuttaa ongelmia lainsoveltajalle. Vuonna 2009, viimeisimmän suuren väliyhteisölain muutoksen aikaan, OTK, TKM Einari Karhu kuvaili erityissääntelyn uudistustyötä lainsäätäjälle haasteelliseksi, koska lainsäätäjän haasteena on luoda sääntely, joka ei rajoita liikaa yhtiöiden toimintavapauksia, mutta samalla peittää veropohjan aukot riittävän tehokkaasti. Hallituksen esityksessä on jouduttu määrittelemään kriteerejä aidon taloudellisen toiminnan harjoittamiselle ja yhtiön todelliselle sijoittautumiselle. Karhu toteaaakin, että käytännössä liiketoiminnan harjoittamisen kirjo johtaa siihen, että kaikkien mahdollisten huomioon otettavien tekijöiden tyhjentävä luetteleminen on mahdoton tehtävä, mikä on tosin lainvalmistelussa hyväksytty tosiasia.²²³

Väliyhteisölain saama keskeisin kritiikki on kohdistunut lain mutkikkaaseen rakenteeseen ja vanhentuneeseen käsitykseen toimialakohtaisista vapautuksista. Toimialakohtaiset vapautukset on tehty vahvasti teollistuneen yhteiskunnan puit-

²²¹ Vuonna 2012 väliyhteisölain soveltamisesta tosin annettiin vain kaksi ratkaisua ja vuonna 2013 kolme ratkaisua. Ks. Waal – Pykönen 2014, s. 551.

²²² Ks. Knuutinen 2012, s. 299.

²²³ Ks. Karhu 2009, s. 186.

teisiin sopiviksi, eivätkä ne siten enää sovi informaatioteknologian vallankumouksen jälkeiseen toimintaympäristöön²²⁴. Yhtenä vaihtoehtona vanhanaikaisuudesta irrottautumiseksi on ehdotettu valtiovarainvaliokunnan mietinnössä niin sanottua substanssi- tai motiivitestä, jonka avulla verovelvollisella olisi mahdollisuus osoittaa sijoittautumisen ja toiminnan aitous. Tällöin toimialan vaikutus häivytyisi pois väliyhteisölaista. Valtiovarainministeriö on tunnistanut holding-yhtiöihin liittyvän ongelman tyypillisenä väliyhteisömuotona.²²⁵

Eri maiden väliyhteisösäännöstöissä on jätetty teollisuus toimialana soveltamisalan ulkopuolelle jo 1960-luvulta alkaen. Teollisuuden rajaaminen soveltamisalan ulkopuolelle on tullut lain soveltamisen kannalta mutkikkaammaksi, kun teollisuuden ja palveluiden erottelu on muuttunut epäselvemmäksi muun muassa informaatioteknologian alalla.²²⁶ Palveluliiketoiminnan jättäminen turvasatamassäänösten ulkopuolelle ei myöskään välttämättä enää vastaa lain henkeä.

Pääosa Suomen talouden harvoista kasvumahdollisuuksista liittyy digitaalisuuteen tai sen hyödyntämiseen²²⁷. Digibarometrin mukaan Suomella on maailman parhaat edellytykset hyötyä syvenevästä digitalisoitumisesta. Suomessa ei tosin ole onnistuttu luomaan uusia digitaalisia liiketoimintamalleja ja palveluita²²⁸. Internet avautui vapaaseen käyttöön vuonna 1995, jolloin digitaaliselle tuotannolle syntyi jakelutie. Nyt, kaksikymmentä vuotta myöhemmin, tietotuotannon raaka-aineet, välineet ja kyvyt ovat laajojen massojen ulottuvilla. Digitaalisuus muuttaa fyysisiä tuotteita ja palveluita biteiksi. Vaikutukset ovat suurempia kuin sähkönyleistymisen vaikutukset olivat sata vuotta sitten. Kuitenkaan lainsäätäjä ei ole

²²⁴ Toisaalta KHO 2014:198: A Oyj:n Malesiassa asuvan tytäryhtiön harjoittama toiminta käsitti A Oyj:n toiminnan tavoin globaalia teknistä tukea informaatioteknologian alalla, virustentorjuntatietokantojen päivityspalvelua sekä virustentorjuntaohjelmistojen tuotekehitystä ja suunnittelua. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tytäryhtiön harjoittama toiminta oli ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 2 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua teolliseen tuotantotoimintaan verrattavaa muuta tuotantotoimintaa. Tytäryhtiötä ei siten ollut pidettävä laissa tarkoitettuna väliyhteisönä eikä tytäryhtiön tuloa voitu lukea A Oyj:n veronalaiseksi tuloksi. Vero vuosi 2006.

²²⁵ VaVM 12/2008 vp.

²²⁶ Ks. Viherkenttä 2014, s. 422.

²²⁷ Ks. DIGILE – Teknologiateollisuus – Verkkoteollisuus 2014, s. 3.

²²⁸ Ks. DIGILE ym. 2015, s. 5.

pysynyt entistä nopeammin kehittyvän digitalouden perässä.²²⁹ Esimerkiksi tietotekninen pilvipalvelu²³⁰ herättää useita yhteiskunnallisia kysymyksiä, joista verotus on yksi.²³¹

Suomen kasvumahdollisuudet digitaloudessa edellyttävät toimia myös verolainsäädännössä.²³² Nykyiset väliyhteisölain vapautetut toimialat eivät enää heijastele reaalimaailmaa. Vanhojen vapautettujen toimialojen perustelut sopisivat nykyään yhä laajemmalla alalla palveluja ja teollisuutta. Lainsäätäjälle muodostuu toki ongelmalliseksi tietotekniikanalan aikaan ja paikkaan sitoutumaton luonne, joka tarkoittaa sitä, että yrityksen johto, työntekijä ja asiakas saattavat kaikki olla eri puolilla maailmaa ja tuote ja maksuväline²³³ bitteinä pilvessä.

Myös OECD on tunnistanut verotukselliset haasteet digitaloudessa²³⁴. OECD:n BEPS-toimintasuunnitelman ensimmäinen toimenpide koskee verotuksen haasteita digitaloudessa. Informaatioteknologian vallankumouksen myötä tietotekniikasta on tullut halvempaa, tehokkaampaa ja laajasti standardoitua, mikä edistää liiketoiminnan prosesseja ja tukee innovaatioita kaikilla talouden aloilla. Digitaloutta ei voida eristää muusta taloudesta, vaan se on enenevässä määrin vaikuttamassa sisältä päin kaikilla talouden alueilla. Pelkästään digitaloudelle räätälöidyt säännökset olisivat hankalia, koska silloin jouduttaisiin määrittelemään mitä digitalous oikeastaan on. Digitalouden määritelmän pohjalta tehdyt säännökset

²²⁹ Ks. Lehti – Rouvinen – Ylä-Anttila 2012.

²³⁰ Pilvi tarjoaa tietoteknisiä palvelua – digitaalisen tiedon tallennusta, käsittelyä ja siirtoa – käyttäjille milloin, missä ja kuinka paljon tahansa varsinaisen käytön mukaan hinnoiteltuna. Näin DIGILE ym. 2015, s. 38.

²³¹ Ks. DIGILE ym. 2015, s. 50.

²³² Ks. DIGILE ym. 2015, s. 56.

²³³ Informaatioteknologian vallankumouksen myötä markkinoille on tullut myös digitaalisia valuuttoja. Nämä valuutat ovat epävirallisia, eivät siten minkään viranomaisen liikkeellelaskemia. Esimerkkinä digitaalisesta valuutasta bitcoin, joka on luotu vuonna 2008. Toisin kuin viralliset valuutat, bitcoinit eivät ole keskuspankin tai muunkaan keskitetyn tahon liikkeellelaskemia, vaan niiden olemassaolo perustuu bitcoin-ohjelmaa ajavien tietokoneiden muodostamaan vertaisverkkoon Internetissä. Bitcoinista on kehittynyt Internetissä laajasti hyväksytty vaihdannan väline. Suomessa myös muutamat kivijalkakaupat ovat hyväksyneet bitcoinit maksuvälineenä. Verohallinto 2013 b. Lisää bitcoineista: bittiraha.fi.

²³⁴ Digitaalisen talouden verokysymyksiin on paneutunut OECD:n digitaalisen talouden asiantuntijaryhmä (Task Force on Digital Economy). Raportissa kiinnitettiin huomiota väliyhteisösäännösten lisäksi myös kiinteän toimipaikan syntymiseen, aineettomien oikeuksien siirtohinnoitteluun, arvonlisäverotuksen verovapaussäännöksiin ja verotuksellisen läsnäolon syntymiseen. Task Force on Digital Economy jatkaa työtään vuoden 2015 aikana niin, että tulokset ovat valmiina joulukuuhun 2015 mennessä. Ks. OECD 2014, s. 21.

todennäköisesti vain pahentaisivat verotusongelmia. Siksi verotuksen haasteet on parempi tunnistaa analysoimalla monikansallisten yritysten olemassa olevia rakenteita ja liiketoimintamalleja ja määritellä sen pohjalta ne digitalouden osa-alueet, jotka aiheuttavat verotuksellisia ongelmia. Vaikka digitalouden liiketoimintamalleilla on paljon yhtäläisyyksiä perinteisen liiketoimintamallien kanssa, uudet innovaatiot informaatioteknologian alalla ovat mahdollistaneet uudenlaisia liiketoimintoja, jotka toimivat huomattavasti isommalla volyymilla ja laajemmalla markkinalla. Tällaisia ovat esimerkiksi verkkokauppa, verkkomaksupalvelu²³⁵, sovelluskauppa, verkkomainonta, pilvipalvelu, osallistava verkkoalusta ja valonnopea arvopaperikauppa^{236, 237}

Digitalouteen ei siis sinänsä liity ainutlaatuisia BEPS-ongelmia, mutta jotkin sen keskeiset piirteet pahentavat BEPS-riskiä. Digitalouden rakenteet helpottavat verojen minimointia läpi koko toimitusketjun. Sen takia OECD on tutkinut haittoja, jotka johtuvat digitaloudesta, sen liiketoimintamalleista ja keskeisistä piirteistä.²³⁸ OECD toteaa, että väliyhteisösäännökset täytyy mahdollisesti mukauttaa niin, että niissä otetaan huomioon digitalouden luonne. Vaikka väliyhteisölait vaihtelevat merkittävästi eri valtioissa, etänä tarjotuista digitaalisista tuotteista ja palveluista kertynyt tulo on harvoin väliyhteisölain mukaan verotettavaa tuloa. Tällaiset tulot ovat erityisen helposti siirrettävissä väliyhteisöön, koska tällaisten tuotteiden ja palveluiden verkkomyynnin ylläpito vaatii vain vähän henkilökuntaa ja koska aineettomat oikeudet ovat helposti siirrettävissä väliyhteisöön. Lisäksi monikansallinen yritys voi ohjata digiliiketoiminnan tulot veroparatiisiin siirtämällä sinne

²³⁵ Kun viranomaiset kykenevät aiempaa paremmin valvomaan esimerkiksi luottolaitosten välistä rahaliikennettä, niin silloin käytetään muita menetelmiä varojen siirtämisessä. Esimerkiksi erilaiset matkapuhelimen kautta tapahtuvat maksut, rahansiirtopalveluja tarjoavien yhtiöiden käyttö, prepaid – tuotteet, verkkokaupan maksujen ohjaaminen suoraan veroparatiiseihin (offshore merchant account) ja pilvipankkitoiminta.

²³⁶ High-speed trading on tietokoneiden tekemää arvopaperikauppaa. Tällaisessa automaattisessa kaupankäynnissä osto- ja myyntistrategian määrää tietokoneisiin etukäteen ohjelmoitu algoritmi eli laskentamenetelmä. Tietokone käy kauppaa epäinhimillisellä nopeudella siten, että se pilkkoo ostot ja myynnit pieniin osiin, tunnustelee markkinoita, tarjoaa osakkeita myyntiin. Ennen kuin ostaja ehtii väliin, tietokone ostaa arvopaperit takaisin ja tarjoaa ostajalle samaa arvopaperia hieman korkeampaan hintaan. Kun tällaisia kauppia toteutetaan useita, pienistä hinnannousuista hyötty nopein toimijoin. Kaikki tämä ajassa, jota ihminen ei ehdi edes huomaamaan. Näin Mäenpää 2011.

²³⁷ Ks. OECD 2014, s. 12.

²³⁸ Ks. OECD 2014, s. 13–14.

aineettomat oikeudet, jolloin tuloja verotetaan vain vähän tai ei ollenkaan, vaikka väliyhteisöllä itsellään ei olisi merkittävää liiketoimintaa.²³⁹

Matti Myrsky toivoi vuoden 2009 uudistuksen yhteydessä, että väliyhteisölaki otettaisiin kohtuullisen ajan kuluessa kokonaisuudessaan systemaattisen arvioinnin ja sen pohjalta tehtävän perusteellisen valmistelun alaiseksi jo ihan se vuoksi, että se olisi läpinäkyvämpi ja helpommin hallittavissa. Lisäksi Myrsky toi esille sen, että toimialakohtaiset vapautukset saattavat olla hieman vanhentuneita.²⁴⁰

Digitalouden herkkyyks verosuunnittelulle ja toisaalta sen muuttuva ja aidosti perinteistä teollisuutta ilmassa leijuvampi luonne on haaste väliyhteisölainsäädännön kehittelylle. Digitaloutta ei tulisi tarkastella erillään muista liiketoiminnan aloista. Toisaalta informaatioteknologian vallankumouksen myötä syntyneitä uusia toimialoja ei tulisi tarkastella samojen kriteerien avulla kuin mitä perinteisiä toimialoja voidaan tarkastella. Informaatioteknologian kehitys kulkee vahvasti eteenpäin, joten nyt olisi lainsäätäjän aika ottaa selvää toimialan keskeisistä piirteistä.

3.3 Tiedonsaanti väliyhteisölain soveltamisen rajoitteena

3.3.1 Väliyhteisöt veroparatiiseissa

Väliyhteisölaki rajoittaa huomattavasti ulkomaisten väliyhteisöjen keinotekoista käyttöä. Käytännössä väliyhteisölain soveltamisessa ja verovalvontatyössä keskeinen ongelma on ollut tietojen saanti yhtiön omistajista ja siten sen valvonta, onko ilmoitusvelvollisuus hoidettu oikein. Väliyhteisölain suurin merkitys onkin ennaltaehkäisevä vaikutus rehellisiin verovelvollisiin, jotka haluavat toimia oikein. Ongelmana ovat juuri ne verovelvolliset, jotka laiminlyövät ilmoittamisvelvollisuutensa tahallaan. Nämä veroverovelvolliset ovat juuri niitä, jotka perustavat väliyhteisöjä ulkomaihin.²⁴¹

²³⁹ Ks. OECD 2014, s. 16.

²⁴⁰ Ks. Myrsky 2009, s. 91–92.

²⁴¹ Ks. Kuortti 2012, s. 424.

Väliyhteisöjä voidaan hyödyntää monin eri tavoin niin tulon alkuperäisessä lähdevaltiossa kuin tulojen lopullisen saajan asuinvaltiossa. Veroparatiisiyhteisöihin saatetaan kerätä varsinaisesti muissa valtioissa syntynyt tulo; väliyhteisöjä saatetaan hyödyntää esimerkiksi siirtämällä sinne patentteja ja tavaramerkkejä, jolloin konsernin passiiviset tulot on mahdollista varastoida väliyhteisöön, ja näin välttää, tai minimoida, passiivisista tuloista maksettavaa veroa. Väliyhteisöön voidaan myös koota palvelumaksuja ja tällä tavoin ohjata tavaroiden myynnistä saatavia tuloja väliyhteisöön. Tällaista väliyhteisöä varten väliyhteisölaki säädettiin.²⁴²

Veroparatiisiyhtiöstä ei välttämättä ollenkaan kotiuteta tuloja yhtiön omistajien asuinvaltioon. Silloinkin, kun väliyhteisöstä kerätyt tulot kotiutetaan, ne saatetaan kotiuttaa alkuperäisen tulotyyppin sijaan sellaisten tulojen muodossa, joita veroparatiisi ei verota lähdevaltiona eikä lopullisen tulonsaajan asuinvaltio tulonsaajan asuinvaltiona. Tulot voidaan myös kotiuttaa verosopimuskeinottelua hyväksikäyttäen²⁴³. Verosopimuskeinottelu muodostaa kuitenkin oman ongelmakenttänsä, eikä väliyhteisölainvalmistelussa pidetty tarpeellisena puuttua siihen.²⁴⁴

Suomesta eniten varoja on siirretty veroparatiisivaltioista Sveitsiin ja Luxemburgiin, mikä vastaa muidenkin eurooppalaisten valtioiden kokemuksia suosituimmista varojen säilytyspaikoista. Toisaalta varoja on siirretty paljon myös Iso-Britanniaan, Alankomaihin ja Yhdysvaltoihin, mikä taas saattaa kertoa pitemmän reitin käyttämisestä varojen siirrossa haluttuun kohteeseen.²⁴⁵

3.3.2 Musta lista

Väliyhteisöjä on sekä verosopimusvaltioissa että verosopimuksettomissa valtioissa. Veroparatiisivaltioiksi voidaan katsoa sekä verosopimusvaltioita että vero-

²⁴² Ks. Myrsky – Linnakangas 2009, s. 306 ja Karhu 2009, s. 175.

²⁴³ Tulot voidaan myös kotiuttaa *verosopimuskeinottelua* hyväksi käyttäen, eli kotiuttaminen saatetaan toteuttaa eri valtioiden verosopimusverkostoa hyödyntäen yhden tai useamman eri valtioissa asuvan yhtiön kautta siten, että verolta vältytään. Verovelvollinen siis perustaa läpikulkuyhtiön valtioon ainoastaan sen vuoksi, että voisi hyötyä verosopimuksen tarjoamista eduista.

²⁴⁴ Ks. Helminen 2013 a, s. 191–192 ja Vapaavuori 1995, s. 528.

²⁴⁵ Ks. Kuortti 2012, s. 425.

sopimuksettomia valtioita. Väliyhteisölain mukaan Euroopan talousalueen ulkopuoliset verosopimusvaltiot jaetaan kahteen ryhmään siten, että mustan listan verosopimusvaltiot nimetään erikseen.²⁴⁶ Mustan listan valtioihin väliyhteisölakia sovelletaan varmasti. Valtiovarainministeriön asetuksen listalla ovat verovuodesta 2014 alkaen Arabiemiirikunnat, Barbados, Bosnia ja Hertsegovina, Georgia, Kazakstan, Makedonia, Malesia, Moldova, Montenegro, Serbia, Singapore, Sveitsi, Uruguay, Uzbekistan ja Tadžikistan.²⁴⁷

Musta lista on hyvä, koska siinä selkeästi ilmaistaan, mitkä ovat ne matalan verotuksen valtiot, joihin väliyhteisölakia sovelletaan. Musta lista on hyvä myös siksi, koska verovelvollisen oikeusvarmuuden kannalta on tärkeää tietää ennalta, missä verosopimusvaltioissa lakia sovelletaan.²⁴⁸ Lisäksi valtioiden listaamisen voisi ajatella lisäävän väliyhteisölain ennaltaehkäisevää henkeä. Mustan listan heikkous on tosin siinä, ettei listatuista valtioista usein saada tietoa verotuksen toimittamista varten. Esimerkiksi Suomesta varoja on siirretty paljon Sveitsiin, joka ainakin toistaiseksi tunnetaan tiukan pankkisalaisuuden valtiona.²⁴⁹ Ongelma on myös siinä, että listattuna ovat vain Euroopan talousalueen ulkopuoliset verosopimusvaltiot. EU-valtioista esimerkiksi Irlanti, Alankomaat ja Luxemburg voidaan katsoa veroparatiiseiksi²⁵⁰. Toisaalta kaikkiin listan ulkopuolisiin valtioihin voidaan soveltaa väliyhteisölakia, jos lain soveltamisen muut edellytykset täyttyvät. Näin ollen on valtioita, joihin varmuudella sovelletaan väliyhteisölakia (mustan listan valtiot), ja valtioita, joihin voidaan edellytysten täytyessä soveltaa väliyhteisölakia.

Verosopimusvaltiot on jätetty pääsääntöisesti väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle, jos valtioiden välillä on sovittu tietojenvaihdosta. Tulkinnanvaraista kuitenkin on se, mitkä verosopimusvaltiot ovat sellaisia, joiden kanssa tietojenvaihto tosiasiallisesti toimii. Tulkintaristiriitojen vuoksi olisi hyvä, jos esimerkiksi Verohallinto listaisi valtiot, joiden kanssa tietojenvaihto tosiasiallisesti toimii.²⁵¹

²⁴⁶ Ks. Karhu 2009, s. 180.

²⁴⁷ Valtiovarainministeriön asetus 1284/2013.

²⁴⁸ Ks. Viherkenttä 2014, s. 426.

²⁴⁹ Ks. Kuortti 2012, s. 425.

²⁵⁰ Ks. Kuortti 2012, s. 416.

²⁵¹ Ks. Karhu 2009, s. 181.

3.3.3 Erityiset veronhuojennukset

Jos verosopimusvaltion yleinen yhteisöverojärjestelmä katsotaan Suomen järjestelmään verrattavaksi, eikä valtio tästä syystä ole mustalla listalla, väliyhteisölakia sovelletaan ainoastaan, jos yhteisö hyötyy alueellisista, toimialakohtaisista tai muista lakiin perustuvista erityishuojennuksista, jotka johtavat verotukseen, joka on tosiasiassa alle 3/5 Suomen verorasituksesta. Väliyhteisölaki voi soveltua mistä tahansa verosopimusvaltiosta olevaan yhteisöön, jos se on saanut erityisiä veronhuojennuksia asuinvaltiossaan.²⁵² Tosin EU- ja ETA-alueella väliyhteisöverotus on sallittua vain puhtaasti keinotekoisissa tapauksissa.²⁵³ Erityisillä veronhuojennuksilla tarkoitetaan lakiin perustuvia huojennuksia, jotka eivät ole yleisesti kaikkien yhteisön asuinvaltiossa toimivien yritysten saatavilla. Yhteisön asuinvaltion verojärjestelmän erityispiirteet otetaan huomioon arvioitaessa sitä, onko yhteisön saama veronhuojennus erityinen vai yleinen. Erityisiä ovat alueelliset tiettyjä yrityksiä suosivat huojennukset, alakohtaiset huojennukset tai harkinnanvaraiseen hallinnolliseen menettelyyn perustuvat huojennukset.²⁵⁴

Valtaosa veronhuojennuksista EU-15 valtioissa²⁵⁵ on selvästi tavoitteellisia. Yhteisöverokantojen alennuksilla ja veronhuojennuksilla on pyritty houkuttelemaan yrityksiä investoimaan ja parantamaan muun muassa yritysten omarahoitusmahdollisuuksia. Yhteisöverokilpailu ei rajoitu pelkästään yhteisöverokannan alentamiseen, sillä käytännössä kaikki EU-valtiot ovat lisäksi säätäneet erityisveroetuja, jotka suosivat tiettyjä toimialoja tai toimintoja. Erityisveronhuojennuksilla on pyritty houkuttelemaan yrityksiä tai niiden tiettyjä toimintoja kohdemaahan. Esimerkkinä mainittakoon immateriaalioikeuksista (IPR-tulot) kertyvien tulojen erityishuojennukset (Belgia, Espanja, Alankomaat, Iso-Britannia, Luxemburg ja Ranska), tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen erityisvähennysoikeudet (erityisesti Belgia, Alankomaat, Luxemburg, Ranska ja Suomi), rahoitus- ja pankkitoiminnan erityissäännökset (Iso-Britannia, Itävalta ja Luxemburg), omaa pääomaa

²⁵² VYL 2.3 § 2 kohta.

²⁵³ VYL 2 a §.

²⁵⁴ Ks. Verohallinto 2014, Luku 2.6 Matalan verotuksen verosopimusvaltiot ja erityiset veronhuojennukset (VYL 2.3 § 2 kohta ja 2.5 §).

²⁵⁵ EU-15 valtiot: Belgia, Tanska, Ranska, Saksa, Kreikka, Irlanti, Italia, Luxemburg, Alankomaat, Portugali, Espanja, Iso-Britannia, Itävalta, Suomi ja Ruotsi.

suosivat veronhuojennukset (laskennallisen koron vähennysoikeus Belgia), verkokauppaa ja sähköistä liiketoimintaa suosivat alhaiset tulo- ja arvonlisäverokannat (Irlanti ja Luxemburg) ja holding- ja rahoitus-yhtiöiden verotuksellinen erityiskohtelu (Alankomaat, Luxemburg ja Sveitsi), läpilaskutustulojen veroedut ja siirtohinnoittelun sääntely (Alankomaat), kiinteistösijoitusten verovapaudet (Portugali) sekä luovutusvoittojen verovapaudet (Alankomaat, Belgia, Luxemburg).²⁵⁶ Tiettyjen tulotyyppien tulovirtojen kanavoiminen etuuden myöntävään valtioon on suhteellisen helppoa, ja jopa yleistä, erityisverokantojen (erityisesti IPR-tulot eli aineettomista oikeuksista kertyvät tulot²⁵⁷) ja eräiden verosubjektien tulojen verokantahuojennusten (holding- ja rahoitusyhtiöiden tulot, niiden omistamilta yhteisöiltä) takia.²⁵⁸

Erityisillä veronhuojennuksilla voidaan houkutella maahan sellaista toimintaa, joka ei ole substanssista riippuvaista, kuten immateriaalioikeuksien tuloja, välitysmyyntitoiminnan ja myyntiyhtiöiden tulovirtoja sekä holding-yhtiöitä. Poikkeuksellisen alhainen yhteisöverokanta tai tietyn tulotyyppin erityisverokanta yhdessä muiden maan kilpailukykytekijöiden kanssa näyttää EU-15 valtioissa tukeneen esimerkiksi kansainvälisten IT-alan suuryritysten etabloitumista Irlantiin, alhainen arvonlisäverokanta sähköistä liiketoimintaa harjoittavien yritysten sijoittautumista Luxemburgiin ja IPR-tulojen erityisverokanta niiden kanavoimista Alankomaihin.²⁵⁹ Esimerkiksi järjestelyssä nimeltään ”Double Irish with a Dutch Sandwich”, yhtiö esimerkiksi Yhdysvalloista (kuten Apple ja Google) siirtää kotimaassaan syntyneen voittonsa lisenssimaksujen avulla irlantilaisen tytäryhtiön kautta verovapaasti Caymansaarille ja vastaavasti sen tytäryhtiöt Euroopassa siirtävät voittonsa Irlannin ja Alankomaiden kautta samaan kohteeseen.²⁶⁰ Irlanti tosin kertoi lokakuussa 2014 poistavansa verotusjärjestelmästänsä tuplairantilaisen, koska EU ja OECD ovat vaatineet Irlantia luopumaan siitä. Irlanti on kuitenkin samaan aikaan luomassa verohelpotuksia yrityksille, jotka sijoittavat tuotekehitysyksiköitä

²⁵⁶ Ks. Keinonen 2013, s. 403.

²⁵⁷ Esimerkiksi IPR-tulojen alennettuja verokantoja: Belgia 6,8 %, Alankomaat 5,0 % (Dutch Innovation Box), Iso-Britannia 10 %, Luxemburg 80 – 100 %:n verokanta-alennus, Ranska 15 %.

²⁵⁸ Ks. Keinonen 2013, s. 404.

²⁵⁹ Ks. Keinonen 2013, s. 407.

²⁶⁰ Ks. Kuortti 2012, s. 416.

Irlantiin. Irlanti etenee tässä asiassa, kun maa saa EU:n hyväksynnän toimenpiteelle.²⁶¹

Poikkeukselliset veroedut eivät perustu ainoastaan erityislainsäädäntöön, vaan eräät valtiot, kuten Alankomaat, Irlanti, Luxemburg ja Sveitsi tekevät yritysten kanssa verotusta koskevia salaisia sopimuksia, joiden tuloksena efektiivinen veroaste jää edullisimpien veroparatiisimaiden tasolle.²⁶² VYL 2.3 § 2 kohdan mukaan yhteisöä pidetään väliyhteisönä, jos yhteisö on saanut hyötyä asuinvaltiosta erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä. Valtion ja yhteisön keskenään tekemiä sopimuksia ei voine katsoa osaksi kyseisen valtion veronhuojennuslainsäädäntöä. Tältä osin väliyhteisölain erityinen veronhuojennus on tulkinnanvarainen²⁶³. Voitaisiin kuitenkin varoen arvioida, että tällaiset sovitut veronhuojennukset rinnastettaisiin väliyhteisölain tarkoittamiksi erityisiksi veronhuojennuksiksi.

Edulliset verokannat ja kohdennetut veronhuojennukset ovat siis tietyille valtioille strateginen kilpailuetu ja valtiot pitävät niistä kiinni erityisesti silloin, kun ne ovat tuoneet kohdevaltioon edulliseen verotuskohteluun perustuvaa liiketoimintaa.²⁶⁴ Tutkivien toimittajien ICIJ:n saamat vuodetut asiakirjat paljastavat, että Luxemburg on vuosia tehtaillut verotusta koskevia sopimuksia suuryritysten kanssa.²⁶⁵ Yritysten tavoitteena on ollut maksaa mahdollisimman vähän veroja. Monissa tapauksissa veroprosentit ovat painuneet lähelle nollaa. Kuitenkaan Luxemburgissa toimimiseen ei voida puuttua, jos järjestelylle ei ole olemassa verotuksesta riippumattomia syitä, eli ei ole mitään liiketaloudellisia syitä olla Luxemburgissa. Kuitenkin tähän mennessä pienetkin liiketaloudelliset syyt ovat riittäneet siihen, ettei väliyhteisölakia voida soveltaa.²⁶⁶ Kuitenkin väliyhteisölain soveltamisalasta

²⁶¹ Ks. Talouselämä 2014.

²⁶² Ks. Keinonen 2013, s. 404.

²⁶³ Ks. Viherkenttä 2014, s. 426.

²⁶⁴ Ks. Keinonen 2013, s. 404.

²⁶⁵ Asiakirjat on vuodettu ICIJ:lle tilintarkastus- ja konsulttityhtiö PricewaterhouseCoopersilta. Vuodettuja asiakirjoja voi tarkastella ICIJ julkaisemassa hakukoneessa: <http://cloudfront-files-1.publiscintegrity.org/apps/2014/12/luxleaks/index.html>. Asiakirjoista löytyy seitsemän suomalaista tai Suomeen liittyvää yhtiötä: Huhtamäki, SRV, Suomen lähikauppa, Dasos Capital, AIG, IK Investment, Altor Funds. ICIJ 2014.

²⁶⁶ Ks. Knus-Galán 2014 a.

vapautumiselle asetettavien aidon toiminnan ja taloudellisen asettautumisen kriteerien täyttymisen Suomen veroviranomaiset voivat tarkistaa vain, jos he saavat tietoja valtioista, joissa väliyhteisön kotipaikka on.²⁶⁷

Luxemburgin verovuoto paljastaa, että pakkausmateriaaleja valmistava Huhtamäki²⁶⁸ ja rakennusyhtiö SRV²⁶⁹ ovat tehneet Luxemburgin verottajan kanssa sopimukset verotuksesta. Huhtamäki teki marraskuussa 2009 PricewaterhouseCoopersin avustuksella ehdotuksen rahoitusjärjestelystä Luxemburgin veroviraston kansainvälisen osaston johtajalle, joka hyväksyi ennakkosopimuksen samana päivänä, mikä viittaa siihen, että valvonta Luxemburgissa ontuu pahasti. Huhtamäen ennakkosopimuksessa kuvaillaan konsernin sisäistä lainajärjestelyä, jonka lopputuloksena yhtiön luxemburgilainen tytäryhtiö maksaisi Luxemburgiin 0,1 prosenttia veroa. Luxemburgin tytäryhtiön tilinpäätöksen mukaan tämä myös toteutui. Virallisesti yrityksiltä perittävä yhteisövero on Luxemburgissa 29 prosenttia. Huhtamäen verohyöty järjestelystä on miljoonia euroja.²⁷⁰

Rakennusyhtiö SRV lähetti sopimusehdotuksen Luxemburgin verottajalle kesäkuussa 2009, joka hyväksyttiin kuukautta myöhemmin. Yhtiön tilinpäätösten mukaan suunnitelma myös toteutettiin. Sopimuksessa kuvaillaan yhtiön Venäjän kiinteistöjen kuviota, jossa käytetään luxemburgilaista tytäryhtiötä ja toisena veroparatiisimaana tunnettua Kyprosta.²⁷¹ Luxemburgin tytäryhtiön lisäksi yhtiö pe-

²⁶⁷ Karhu 2009, s. 181.

²⁶⁸ Huhtamäen suuria omistajia ovat muiden muassa Suomen kulttuurisäätiö, Kuntien eläkevaikutus Keva, Valtion eläkerahasto ja Kela.

²⁶⁹ SRV:n pääomistaja ja hallituksen puheenjohtaja on vuorineuvos Ilpo Kokkila. Kokkila toimi vuodet 2013–2014 Elinkeinoelämän keskusliitto hallituksen puheenjohtaja. Elinkeinoelämän keskusliitto EK edustaa jäseniään elinkeino- ja työmarkkinapoliittisissa asioissa sekä yhteiskunnallisessa päätöksenteossa. www.ek.fi.

²⁷⁰ Ks. Knus-Galán 2014 a.

²⁷¹ SRV on perustanut Kyprokselle yhtiön, koska Kyproksella on edullinen verosopimus Venäjän kanssa. Siellä kiinteistöistä saatavat vuokratulot ja luovutusvoitot ovat verottomia. SRV:llä on yhtiö myös Luxemburgissa, jonka kautta kyproslaisen yhtiön tulot johdetaan Suomeen sijoittajien yhteisen rahaston avulla. Siten niistä ei tarvitse maksaa veroa Suomessa. Perustamalla yhtiön Luxemburgiin yhtiö voi ilmoittaa, ettei se saa tuloja venäläisestä kiinteistösijoituksesta, vaan EU-alueella olevasta tytäryhtiöstä. Tällöin yhtiöiden osingoista ei tarvitse maksaa veroja Suomessa.

rusti Britanniaan kiinteistörahaston, johon koottiin rahaa investoitavaksi venäläisiin kohteisiin.²⁷² Sopimuksesta käy ilmi, että SRV:n luxemburgilaisen tytäryhtiön ei tarvitse maksaa osinko- tai myyntivoittoveroja Luxemburgiin.²⁷³

EU-komissio ilmoitti kesällä 2014 aloittaneensa kolme tutkimusta selvittääkseen, ovatko Irlannin (Apple), Alankomaiden (Starbucks) ja Luxemburgin (Fiat ja Amazon) verohallinnot toimineet oikein päättäessään yritysveroista. Luxemburg-tutkinnoista tekee erityisen kiinnostavan se, että marraskuussa 2014 aloittaneen EU-komission puheenjohtaja on Jean-Claude Juncker, joka toimi Luxemburgin pääministerinä 1995–2013, eli sinä aikana, kun Luxemburgista kehittyi yksi pankkimaailman keskuksista ja alhaisen verotuksen maista.²⁷⁴ EU-komissio tutkii, ovatko jäsenmaat antaneet yrityksille SEUT:n vastaista valtiontukea²⁷⁵ neuvoteltuaan niiden kanssa huojennuksista. Komissiolla on valtuudet ryhtyä toimiin, jos jäsenmaat ovat yrittäneet laittomien tukiaisten avulla houkutella yrityksiä alueelleen. Jos komissio toteaa, että verotukseen on liittynyt kiellettyä valtiontukea, etu voidaan jälkikäteen periä takaisin korkoineen²⁷⁶. Summat voisivat yksittäisille yrityksille nousta miljardeihin euroihin.²⁷⁷

On hyvä, että erityisistä veronhuojennuksista hyötyviin väliyhteisöihin sovelletaan väliyhteisölakia. Soveltamisongelma on kuitenkin samankaltainen kuin mustan listan valtioissa. Erityisiä veronhuojennuksia tarjoavia valtioita ei tosin ole listattu, mikä hankaloittaa paitsi verovelvollisen, myös verohallinnon toimia. Toisaalta huojennuksia tarjoavien valtioiden listaaminen ei olisi mielekäästä, koska huojennukset vaihtelevat toimialoittain. Listata voitaisiin ne valtiot ja ne huojennukset,

²⁷² SRV:llä on kauppakeskuksia ja toimistokiinteistöjä Pietarissa ja Moskovassa. MOT:n haastatteleman SRV:n talous- ja varatoimitusjohtajan Hannu Linnoisen mukaan SRV:n Venäjä-hankkeet olisivat jääneet toteuttamatta, jos omistuksia ei olisi tehty Luxemburgin kautta. SRV on perustanut tytäryhtiötä Luxemburgiin ja Alankomaihin paikallisen palvelusektorin toiminnallisen tehokkuuden takia, sen vuoksi, että hankkeen muut kanssasijoittajat ovat jo sijoittuneet kyseisiin keskuksiin sekä turvatakseen omistuksensa arvon, kun kohde myydään kansainvälisille sijoittajille.

²⁷³ Ks. Knus-Galán 2014 a.

²⁷⁴ Sokala 2014.

²⁷⁵ SEUT 107 ja 108 artiklat.

²⁷⁶ Helminen 2013 a, s. 64.

²⁷⁷ Sokala 2014.

jotka johtavat väliyhteisölain soveltamiseen. Lisäksi valtioiden kanssa sovittavat huojennukset eivät ole yleisessä tiedossa siten, että ne valtiot voitaisiin listata.

3.3.4 Holding-yhtiöt väliyhteisölain ulottumattomissa

Holding-yhtiöillä tarkoitetaan yhtiöitä, joita kansainvälisesti toimiva konserni perustaa hallinnoimaan muita yhtiöitään ja rahoitusta, tai joita varakas yksityishenkilö käyttää sijoitustensa hallinnointiyhtiönä²⁷⁸. Holding-yhtiön perustamisen motiivina on usein verosuunnittelu. Perinteisesti veroparatiiseissa sijaitsevia yhtiöitä on käytetty holdingyhtiöinä ja aineettomien oikeuksien omistajina.²⁷⁹ Tällaisissa yhtiöissä on harvoin todellista liiketoimintaa.²⁸⁰ Lisäksi konsernin vakuutukset hoidetaan yhä useammin erillisen konserniin kuuluvan captive-vakuutusyhtiön kautta.²⁸¹ Kansainvälisissä konsernirakenteissa käytetään usein holding-yhtiötä, joka voidaan sijoittaa joko samaan tai eri valtioon varsinaista toimintaa harjoittavan yhtiön kanssa²⁸². EU-valtioista Alankomaat on suosittu holding-yhtiöiden sijoitusvaltio. Alankomaissa on enemmän ulkomaisten yhtiöiden omistamia holding-yhtiöitä kuin missään muualla Euroopassa²⁸³. Alankomaihin sijoittautumalla voidaan usein lieventää esimerkiksi osinkojen lähdeverotusta, mikä aiheutuu Alankomaiden kattavasta, osinkojen kannalta edullisesta verosopimusverkostosta. EU-valtioiden väliset konsernien sisäiset osingot ovat tosin aina käytännössä verovapaita. Toinen suosittu holding-yhtiöiden sijoituspaikka on Luxemburg.²⁸⁴ Holding-yhtiörakenteiden ja rahoitusjärjestelyjen avulla tapahtuva tu-

²⁷⁸ Konsernin rahoitukseen liittyvät toimet saatetaan keskittää erilliseen yksikköön, jolloin yksikkö saattaa toimia konsernin sisäisenä pankkina. Verotuksella on keskeinen merkitys rahoitusyhtiön sijaintivaltion valintaan. Koko konsernin verotusta voidaan minimoida valitsemalla valtio, jonka kansallinen lainsäädäntö ja verosopimusverkosto mahdollistavat edullisen korkojen ja voitonjaon verotuksen. Valtiossa pitää olla myös kehittynyt pankkijärjestelmä. Helminen 2013 a, s. 570.

²⁷⁹ Myrsky 2009, s.81.

²⁸⁰ Ks. Finnwatch 2014, s. 4.

²⁸¹ Ks. Helminen 2013 a, s. 571.

²⁸² Valtioihin, joita käytetään holding-yhtiöiden sijaintivaltioina, liittyy yleensä useita seuraavista ominaisuuksista: valtiossa ei veroteta yhtiöön tulevia tai sieltä maksettavia osinkoja tai niitä verotetaan vain lievästi, myyntivoittoja ei veroteta tai verotus on lievää, varallisuusverotus ei kohdistu yhtiön pääomaan tai se on lievää, valtiolla on laaja ja edullinen verosopimusverkosto, valuuttakontrollia ei ole, valtion valuutta on vakaa, yhtiöitä koskeva byrokratia on vähäistä sekä oikeudelliseen ja taloudelliseen konsultointiin on hyvät mahdollisuudet.

²⁸³ Ks. Finnwatch 2014, s. 4.

²⁸⁴ Ks. Helminen 2013 a, s.568.

lonohjaus on noussut viime vuosina julkiseen keskusteluun Pohjoismaissa erityisesti terveydenhoitoalan yritysten omistusjärjestelyjen takia.²⁸⁵ Esimerkiksi kolme suurinta Suomessa toimivaa terveystaloyritystä hallitsevat pääomarahastot, jotka toimivat veroparatiiseissa²⁸⁶.

Hallituksen esityksen mukaan väliyhteisölain tarkoituksena ei ole kuitenkaan luokitella holding-yhtiöitä kategorisesti väliyhteisöiksi, koska holding-yhtiöiden perustamiselle voi olla liiketaloudellinen peruste. Luokittelematta jättäminen ei kuitenkaan tarkoita sitä, että holding-yhtiö ei voisi olla laissa tarkoitettu väliyhteisö.²⁸⁷ Euroopan komissio toteaa tiedonannossaan, että ei ole täysin varmaa, miten konsernin sisäisten rahoitusyhtiöiden ja holding-yhtiöiden toiminnan objektiivisia tekijöitä pitäisi arvioida. Komissio toteaa lisäksi, että näiden yhtiöiden toiminta ei yleensä vaadi merkittävää fyysistä läsnäoloa kohdevaltiossa. Veron kiertämisen estämisen kannalta ongelma on siinä, että holding-yhtiöt lukeutuvat kansainvälisen verosuunnittelun ja veronkiertämisen keinovalikoimaan, jolloin juuri tällaisen toiminnan harjoittamisen kannalta riittävän fyysisen läsnäolon taso kohdevaltiossa ei automaattisesti johda siihen, että toiminta voitaisiin katsoa keino-tekoiseksi.²⁸⁸ Holding-yhtiökysymys olisi syytä ratkaista lainsäädäntötasolla selkeämmin.²⁸⁹

Tilastokeskuksen tietojen mukaan suomalaiset yritykset harjoittivat liiketoimintaa 4 883 tytäryhtiöissä 119 maassa vuonna 2012²⁹⁰. Tilastokeskuksen mukaan suomalaisyrityksillä oli esimerkiksi Alankomaissa 126 tytäryhtiötä.²⁹¹ Vaikka Alanko-

²⁸⁵ Ks. Keinonen 2013, s. 409.

²⁸⁶ Attendo on alun perin perustettu Ruotsissa, ja sen pääomistaja on edelleen ruotsalainen pääomarahasto Industri Kapital, joka on rekisteröity Jerseyille. Suomen ja Ruotsin lisäksi Attendo toimii Baltian maissa sekä Norjassa. Yhtiön omistuksia hallinnoidaan kuitenkin Luxemburgin ja Jerseyin veroparatiisien kautta. Mehiläisen omistaja, pääomarahasto Triton toimii muun muassa Luxemburgin kautta. Suomen valtion pitkään omistama Suomen Terveystalo oli usean vuoden ajan Bridgepoint-rahaston hallussa, jota hallinnoitiin myös Luxemburgin kautta. Joulukuussa 2013 Bridgepoint myi Terveystalon pohjoismaiselle pääomarahastoyhtiölle EQT:lle. Ks. Hänninen 2014, s. 169–170.

²⁸⁷ HE 149/1998.

²⁸⁸ Komissio 2007, s.5.

²⁸⁹ Myrsky 2009, s. 92.

²⁹⁰ Tiedot perustuvat yrityksiltä kerättyihin tietoihin.

²⁹¹ Tilastokeskus 2014.

maissa on jonkin verran aitoa toimintaa, ovat tytäryhtiöt usein nimenomaan holding-yhtiöitä. Alankomaita voidaan pitää pöytälaatikkoyhtiöiden suurvaltana²⁹². Pöytälaatikkoyhtiöt aiheuttavat monia ongelmia valtioille ja maailmantalouden toiminnalle. Monikansalliset yritykset pystyvät vaikuttamaan holding-yhtiöiden avulla merkittävästi siihen, missä maassa ne näyttävät verotettavaa tuloa.²⁹³ Koska Tilastokeskuksen tiedot perustuvat yrityksiltä kerättyihin tietoihin, on odotettua, että pahimpia pakopaikkoja ei tilastoista löydy²⁹⁴. On todennäköistä, että monet holding-yhtiöistä on alun perin perustettu verojen, julkisuuden tai sääntelyn välttämiseksi²⁹⁵. Koska yhtiöitä ei velvoiteta tarkkaan maakohtaiseen talousraportointiin, ja koska monista näistä maista ei saa tietoja, on usein mahdoton selvittää, mitä tarkoitusta varten veroparatiisyhtiötä on perustettu.²⁹⁶

Finnwatchin tutkimuksen²⁹⁷ mukaan kaikilla suomalaisilla yrityksillä on yhteensä 438 tytäryhtiötä veroparatiiseissa²⁹⁸. Kahdellakymmenellä liikevaihdoiltaan suurimmalla suomalaisyrityksellä on yhteensä 225 tytäryhtiötä Alankomaissa, Belgiassa, Luxemburgissa ja muissa veroparatiiseissa vuonna. Finnwatchin mukaan

²⁹² Alankomaihin oli vuonna 2010 rekisteröity 11 500 pöytälaatikkoyhtiötä. Jos otetaan huomioon kaikki yhtiöt, joiden tehtävänä on vai omistaa tai lainoittaa muita konsernin yhtiötä, oli pöytälaatikkoyhtiöitä 23 500 kappaletta.

²⁹³ Ks. Finnwatch 2014, s. 14.

²⁹⁴ Esimerkiksi Caymansaaret, Brittiläiset Neitsytsaaret, Bahama ja Bermuda loistavat poissaolollaan. Voitaneen kuitenkin olettaa, että näihinkin paikkoihin ovat suomalaiset yritykset perustaneet holding-yhtiöitä. Finnwatchin tutkimuksen mukaan suomalaisilla on paljon holding-yhtiöitä kyseisissä paikoissa. Yhtiöiden lukumäärästä voidaan tehdä vain arvioita, koska tietoa kaikista yhtiöistä ei ole saatavilla veroparatiisin luonteen vuoksi.

²⁹⁵ Veroparatiiseissa voi olla myös todellista liiketoimintaa. Esimerkiksi Metsäliiton tytäryhtiöllä Metsä Boardilla on Kyproksella tytäryhtiö Metsä Board (Middle East & North Africa) Ltd. Yhtiö ei harjoita holding-yhtiötoimintaa, vaan sen ainoa tarkoitus on hoitaa myyntitoimintaa lähialueilla, Lähi-idässä ja Afrikassa. Yhtiön tilinpäätöksestä käy ilmi, että liiketoiminta on ollut vähäistä, eikä sillä ole saavutettu verohyötyjä. Yhtiön voitto tilikaudella 2012 oli noin 156 000 euron liikevaihdoilla 7 800 euroa. Vuonna 2011 yhtiö teki tappiota. Luvut osoittavat, ettei sitä käytetä verosuunnitteluvälineenä konsernissa. Yhtiö perustelee uskottavasti yhtiön sijaintia maan EU-statuksella ja suorilla lentoyhteyksillä lähialueen valtioihin. Ks. Finnwatch 2014, s. 28.

²⁹⁶ Ks. Finnwatch 2014, s. 11.

²⁹⁷ Messinkiläattojen valtakunta – Pöytälaatikkoyhtiöiden rooli suomalaisyritysten toiminnassa. Finnwatch perustaa tutkimuksensa suomalaisyhtiöiden veroparatiisikytköksistä NBER:n veroparatiisilistaan, jota se on täydentänyt Belgiassa ja Alankomailla, koska ne ovat suomalaisyritysten holding-yhtiötoiminnassa tärkeitä. Finnwatch tutki veroparatiisyhtiöitä Orbis-tietokannan avulla. Lisäksi Finnwatch käyttää Suomen pankin tilastoja vuosilta 2008 ja 2012 holding-yhtiöiden käytöstä ja Alankomaiden keskuspankin tilastoja holding-yhtiösijoituksista vuosilta 2008–2012. Finnwatch 2014, s. 4.

²⁹⁸ Tytäryhtiöitä on raportin mukaan seuraavissa veroparatiiseina tunnetuissa paikoissa: Alankomaat, Belgia, Singapore, Luxemburg, Hong Kong, Kypros, Bahama, Bahrain, Bermuda, Brittiläiset Neitsytsaaret, Caymansaaret, Libanon, Malta, Monaco ja Panama.

suurin osa tutkimuksessa tarkasteltujen yritysten veroparatiisiyhtiöistä on vakiintuneissa ja suurissa rahoituskeskuksissa. Konsernit käyttävät näitä valtioita usein veroetujen saavuttamiseen, vaikka niissä on jonkin verran myös tuotannollista toimintaa ja myyntitoimintaa.²⁹⁹

Tutkimus vahvistavaa erityisesti Alankomaiden ja Luxemburgin merkittävän roolin Suomeen tulevien ja Suomesta lähtevien suorien sijoitusten kanavointimaana. Tutkimuksen mukaan lähes 90 prosenttia Suomesta Alankomaihin tehdyistä suorista sijoituksista on tehty holding-yhtiöihin vuosina 2009–2012. Käytännössä nämä sijoitukset kierrätetään holding-yhtiöiden kautta lopullisiin sijoituskohteisiin, jolloin holding-yhtiöt toimivat läpivirtausyksikköinä. Sama ilmiö toistuu Alankomaista Suomeen tulevissa suorissa sijoituksissa, joista yli 70 prosenttia tuli holding-yhtiöistä. Kumpaankin suuntaan on myös tehty satojen miljoonien edestä sijoituksia, joita omistava yhtiö on tehnyt ulkomaiseen tytäryhtiöönsä, joka on sijoittanut varat tämän jälkeen takaisin omistavaan yhtiöön. Erityisesti Yhdysvalloista tulevia sijoituksia kierrätetään läpivirtausyhtiöiden kautta. Suomeen tulevien suorien sijoitusten joukossa on myös paljon sijoituksia, jotka lähtevät Suomesta ja palaavat takaisin Suomeen. Suomalaiset sijoittajat siis sijoittavat pääomaan Suomeen ulkomaisten tytäryhtiöidensä kautta. Kierrätyksen syy voi olla veroetujen saavuttamisessa, kotivaltiota paremmasta omaisuuden suojasta, valuuttaturssiriskeiltä suojautumisesta tai kotivaltion kehittymättömien rahoitusmarkkinoiden aiheuttamista ongelmista saada rahoitusta.³⁰⁰

Helsingin pörssin yhtiöt maksavat tänä keväänä yhteensä noin 10,3 miljardin euron osingot, jos ehdotetut osinkojen määrät hyväksytään yhtiökokouksissa. Noin 191 miljoonaa euroa maksetaan neljään veroparatiisiin³⁰¹. Luxemburg on erityisesti Ehrnroothin suvun suosiossa, sillä kärkilistalle noussut sijoitusyhtiö Fenogens Investments on rekisteröity Luxemburgiin. Alankomaihin maksetaan osinkotuloja muun muassa Ahlstromin suvun omistamille sijoitusyhtiöille.³⁰² Helsingin

²⁹⁹ Ks. Finnwatch 2014, s. 12.

³⁰⁰ Ks. Finnwatch 2014, s. 29.

³⁰¹ Luxemburgiin 156 917 451 €, Sveitsiin 28 726 349 €, Alankomaihin 4 898 045 € ja Mansaarelle 327 523 €.

³⁰² Ks. Hänninen – Pietiläinen 2015.

pörssissä noteeratut yhtiöt maksavat noin 2,9 miljardia euroa osinkoja hallintarekisteröidyille osakkeenomistajille. Hallintarekisteri kertoo todellisen osakkeenomistajan sijasta vain osaketta säilyttävän pankin tai muun yrityksen nimen. Suomessa osakkeiden hallintarekisteröinti on lain mukaan sallittua vain ulkomaisille sijoittajille. Harmaan talouden tutkijat ovat kuitenkin esittäneet väitteitä, että suomalaiset käyttävät hallintarekisteriä myös verojen välttelyyn.³⁰³ Pääoman siirtäminen ulkomaille ei sinänsä ole laitonta, eikä edes moitittavaa. Ilmoitusvelvollisuus syntyy vasta, kun varallisuus mahdollisesti kerryttää tuloja. Tulojen laadusta ja mahdollisista verosopimusmääräyksistä riippuen veroja maksetaan Suomeen. Väliyhteisöstatuksen myötä verovelvollisuus syntyy, kuten toisessa luvussa on esitetty.

Holding-yhtiöitä käytettäessä on otettava huomioon mahdollinen väliyhteisölain soveltaminen, joka saattaa eliminoida järjestelyllä tavoitellun veroedun. Erityisten veronhuojennusten vuoksi esimerkiksi Alankomaissa ja Luxemburgissa olevat holding-yhtiöt saattavat aiheuttaa väliyhteisöverotuksen Suomessa.³⁰⁴ Räikeimmissä veronkiertotapauksissa ulkomaisen yhtiön tuloja voidaan periaatteessa verottaa Suomessa myös yleisen veronkiertopykälän perusteella. Tämä on mahdollista, jos yhtiön perustamisen ulkomaiseen veroparatiisiin ei voida katsoa vastavan asian todellista luonnetta ja tarkoitusta.³⁰⁵ Suurin ongelma väliyhteisölain soveltamiselle on kuitenkin jälleen se, ettei näistä yhtiöistä ole Suomen verohallinnolla harmainta hajua. Tiedonsaantiongelma aiheutuu siitä, että väliyhteisön osakas laiminlyö ilmoittamisvelvollisuutensa ja siitä, että kansainvälisiä yhtenäistettyjä toimivia valvontamekanismeja verohallintojen välillä ei ole. Toisaalta tietojenvaihto verohallintojen ja rahoituslaitosten välillä on kasvamassa.

³⁰³ Ks. Hänninen 2015 a.

³⁰⁴ Ks. Helminen 2013 a, s. 569.

³⁰⁵ Ks. Helminen 2013 a, s. 562.

3.3.5 Ilmoitus- ja näyttövelvollisuuden laiminlyöminen

Verovelvollisen tulee ilmoittaa väliyritysötulonsa³⁰⁶. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöminen seuraamuksista on säädetty rikoslain 29 luvussa ”Rikoksissa julista taloutta vastaan”.³⁰⁷ RL 29 luvun 1 §: mukaan: ” Joka 1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta, 2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan, 3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai 4) muuten petollisesti, aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”. Raskauttavien ja lieventävien asianhaarojen vaikutuksesta tuomioon säädetään 2-3 §:ssä. Veropetosta koskevien säännösten tavoitteena on suojata veronsaajien fiskaalisia intressejä säätämällä rangaistavaksi ne teot, joiden seurauksena verot jäävät määräämättä.³⁰⁸

Vuosina 2004–2009 väliyritysötuloja ilmoittaneiden määrä on vaihdellut 28 ja 41 välillä³⁰⁹. Vuonna 2004 ilmoittajia oli 41 ja ilmoitettujen tulojen yhteenlaskettu summa oli 3,411 miljoonaa euroa, kun taas vuodelta 2009 vastaavat luvut olivat 28 ilmoittajaa ja 30,874 miljoonaa euroa. Osa ilmoitetuista väliyritysöistä ei harjoita mitään liiketoimintaa eikä niiden kautta kanavoida tuloja. Tokolan tutkimuksen mukaan tällaisia yhtiötä ei ole kuitenkaan purettu, koska osakkaille on edullisempaa maksaa yhtiön ylläpidosta aiheutuvat kulut kuin osakkeiden luovutusvoittojen verot.³¹⁰

Väliyritysötulojen ilmoittajien määrä on yllättävän pieni. Vähyys voi johtua siitä, että väliyritysölaki ennaltaehkäisevänä, rajat luovana, erityislakina on onnistunut, eikä väliyritysöitä ole sen vuoksi perustettu. Toisaalta voi olla niin, että rehelliset verovelvolliset eivät ole tiedäneet, että heidän pitäisi ilmoittaa väliyritysötulonsa.

³⁰⁶ VYL 7§.

³⁰⁷ VML 86 §.

³⁰⁸ Ks. Myrsky – Rabinä 2011, s. 227.

³⁰⁹ Ilmoittajien määrät vuosittain 2004: 41, 2005: 46, 2006: 28, 2007: 35, 2008: 31, 2009: 28.

³¹⁰ Ks. Tokola 2011, s. 562.

Se on kuitenkin melko epätodennäköistä, koska väliyhteisön osakkaat ovat oletettavasti tietoisia matalan verotuksen valtion perustetun yhteisön veroeduista sekä väliyhteisötulojen ilmoittamisvelvollisuudesta. Voi olla myös niin, että ilmoittamattomat verovelvolliset voivat olla sellaisia toimijoita, jotka ajattelevat jäävänsä väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle suojasatamasäännösten vuoksi, eivätkä sen vuoksi ilmoita mitään. Kuitenkin, näiden toimijoiden joukossa voi olla yhteisöjä, joihin väliyhteisölaki soveltuisi. Voidaankin olettaa, että mikäli väliyhteisöjä on enemmän kuin niitä on ilmoitettu, ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty tietoisesti. Voidaan myös varovasti olettaa, että sellaisia yhteisöitä, joita varten väliyhteisölaki on säädetty, on paljon.

Väliyhteisölain soveltamisen suurimmat rajoitteet eivät johdu laista, vaan siitä, että tietoa väliyhteisöistä ei ole, eikä väliyhteisölakia voida näin ollen soveltaa. Veron välttämistarkoituksessa perustetut väliyhteisöt on oletettavasti perustettu salaisuusvaltioihin nimenomaan sen vuoksi, ettei tietoa näiden yhteisöjen olemassaolosta olisi veroviranomaisilla. On niin, että tällaiset, tietoisesti ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyövien verovelvolliset, eivät tunne väliyhteisölain ennaltaehkäisevää pelotevaikutusta. Miksi siis pelätä kiinni jäämistä, jos kiinnijäämisen riskiä ei tosiasiallisesti ole olemassa.

4 TULEVAISUUDEN NÄKymiÄ

4.1 Tiedonsaantiongelma

4.1.1 Yleistä

Verotus perustuu pääsääntöisesti joko verovelvollisen itsensä tai sivullisen antamiin tietoihin, joiden perusteella vero määrätään.³¹¹ Veronkierron ja veropaon taustalla on kolme salaisuusverhoa, jotka ovat: pankkien salailu, yhtiöiden salailu sekä valtioiden salailu.³¹² Kansainvälisen tietojenvaihdon puuttuminen on eräs veroparatiisin tunnusmerkeistä.³¹³ Väliyhteisölain soveltamisen kannalta on ongelmallista se, ettei väliyhteisötuloista verovelvollisista ole tietoa. Salaisuusvaltiot mahdollistavat varojen piilottelun ja estävät näin ollen väliyhteisölain soveltamisen. Suurella todennäköisyydellä voidaan olettaa, että väliyhteisöverovelvollisia on, mutta verohallinnolla ei ole käytettävissä sellaisia tietoja, joiden pohjalta verotus voitaisiin toimittaa.

OECD on jo 1990-luvun puolivälistä alkaen tehnyt veroparatiisien vastaista työtä. OECD:n toimet ovat edenneet, milloin myötätuulessa, milloin vastatulessa, poliittisten tekijöiden ristiaallokossa.³¹⁴ Voisi odottaa, että OECD:n kaltainen maailman rikkaimpien valtioiden yhteistyöjärjestö olisi saanut veroparatiisiongelman poistettua, mikäli siihen olisi todellista poliittista tahtoa löytynyt. On kuitenkin ymmärrettävää, ettei näin ole ollut, koska OECD:n jäsenenä on valtioita, joita voidaan luokitella veroparatiiseiksi. Esimerkiksi Luxemburgin vauraus perustuu veroparatiisitalouden ylläpitämiseen³¹⁵. Luxemburgin kannalta olisi näin ollen irrationaalista suostua veroparatiisitalouden vastaisiin toimiin. Näin on muidenkin veropa-

³¹¹ Ks. Kuortti 2013, s. 385.

³¹² Näin totesi valtiovarainministeri Urpilainen kansainvälisessä veroparatiisikeskustelussa Helsingissä huhtikuussa 2013. Urpilaisen mukaan veropakoilu maksaa EU-maille vuosittain tuhat miljardia euroa menetettyinä verovaroina. Tarvitaan halua muuttaa asioita, Urpilainen esitti. Ks. Valtiovarainministeriön tiedote 2013.

³¹³ Ks. Äimä 2011, s. 159.

³¹⁴ Ks. Johansson 2015, s. 94–96.

³¹⁵ Ks. Knus-Galán 2014 b.

ratiisivaltioiden kannalta, koska myös niiden talous on vahvasti keskittynyt finanssi- ja konsultointialalle. Kaikesta huolimatta OECD:n taistelu veroparatiiseja vastaan on edennyt. Suomella on veroparatiisien kanssa tietojenvaihtosopimuksia, joiden tietojenvaihtolaajuus vaihtelee sopimuksittain.³¹⁶ Suomi on kuitenkin sitoutunut olemaan soveltamatta väliyhteisölainsäädäntöään tiettyihin Alankomaiden Antilleille ja Aruballe tehtyihin sijoituksiin. Bermudan ja Brittiläisten Neitsytsaarten kanssa solmituissa sopimuksissa on kiellot vahingoittavia ja rajoittavia toimenpiteitä vastaan. Kiellot saattavat soveltua väliyhteisölainsäädäntöön.³¹⁷ Tällä hetkellä myös esimerkiksi automaattinen tietojenvaihto on murtamassa salaisuusvaltioita.

4.1.2 Tietojenvaihto

Valtioiden rajat rajoittavat kansallisten verohallintojen toimivaltaa, eikä niillä ole pääsyä toisessa maassa oleviin salassa pidettäviin tietoihin. Kansallisten verolakien noudattamisen valvomiseksi tarvitaan usein tietoa muista maista. Kansainvälistymisen suora seuraus on suurempi tarve yhteistyöhön eri maiden verohallintojen välillä.³¹⁸ Verotustietojen vaihdolla on olennainen merkitys veropohjan turvaamisessa. Toimivalla valtioiden välisellä verotustietojen vaihdolla voidaan ehkäistä verotettavien tulojen piilottaminen³¹⁹. OECD:n yhteisötyökumppanina toimiva Global Forum³²⁰ on luonut minimivaatimukset veroasioista koskevan tietojenvaihdon ja omistuksen läpinäkyvyyden toteuttamista ja seuranta varten.

³¹⁶ Suomi on sopinut tietojenvaihdosta esimerkiksi seuraavien veroparatiisien kanssa: Alankomaiden Antillit, Aruba, Bermuda, Brittiläiset Neitsytsaaret, Caymansaaret, Guernsey, Jersey ja Man-saaret. www.vero.fi.

³¹⁷ Äimä 2011, s. 175.

³¹⁸ Ks. Johansson 2015, s. 93.

³¹⁹ Suomi on tehnyt yli 40 erillistä OECD:n malliin perustuvaa tietojenvaihtosopimusta veroasioissa. Lisäksi tietojenvaihtosäännöksiä sisältyy Suomen tekemiin verosopimuksiin, joita on tehty yli 70. Sopimusten perusteella Suomen veroviranomaiset voivat pyytää muiden valtioiden viranomaisilta tietoja Suomessa verotuksellisesti asuvien henkilöiden verotusta varten. Näin Malmgrén 2014, s. 233.

³²⁰ Global Forum:iin (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) kuuluu tällä hetkellä (30.4.2015) 125 valtiota ja Euroopan unioni. Global Forum on maailman suurin verotusta koskeva yhteistyöelin, joka on luonut läpinäkyvyyttä ja tietojenvaihtoa veroasioissa koskevan kansainvälisen standardin. Standardi käsittää sen, että valtiot vaihtavat kaikkia olennaisia tietoja, joita tarvitaan tietoa pyytävän valtion verosopimusten tai kansallisen lainsäädännön täytäntöönpanossa. Lisää Global Forumista: www.oecd.org/tax/transparency/about-the-globalforum.htm.

Global Forumin tehtävänä on varmistaa, että kaikki valtiot noudattavat minimivaatimuksia kansainvälisessä verotustietojen vaihdossa.³²¹

Verojen asianmukainen perintä kansainvälisissä tilanteissa edellyttää eri valtioiden veroviranomaisten välistä yhteistyötä ja ennen kaikkea tietojenvaihtoa. Eri valtioiden veroviranomaiset antavat verotusta koskevia tietoja toisilleen sisäisen lainsäädännön, EU:n virka-apudirektiivin³²², tuloverosopimusten tai veroasioita koskevien erityisten virka-apusopimusten perusteella. Siitä huolimatta useista valtioista ei saada lainkaan tietoja tai se on hyvin vaikeaa. Virka-apupyynnöt ovat aina myös toissijaisia, toisin sanoen kunkin valtion viranomaisten on ennen pyynnön tekemistä käytettävä omat keinot asian selvittämiseksi. Merkittävin kansainvälisen virka-avun muoto on tietojen vaihtaminen.³²³

Pakollinen automaattinen tietojenvaihto³²⁴ on tehokkain tapa parantaa verojen määräämistä oikein rajat ylittävissä tilanteissa ja torjua veropetoksia.³²⁵ Tietojenvaihto veroparatiisivaltioiden kanssa tapahtuu ainakin vielä pääosin vain pyynnöstä ja se edellyttää, että veroviranomaisilla on olemassa verovelvolliseen kohdistuva epäily ja näyttöä veroparatiisivaltioyhteyksistä. Vasta sen jälkeen voidaan pyytää tietoja ajalta, jolla tietojenvaihtosopimus on ollut voimassa.³²⁶ Muutos tähän tulee vuonna 2017, kun osa merkittävistä veroparatiisivaltioista ryhtyy vaihtamaan tietoja automaattisesti.

Suomi sopi 29.10.2014 automaattisesta pankkien sekä rahoitus- ja vakuutuslaitosten tilitietojen vaihtamisesta. Ulkomaisia tuloja on entistä vaikeampi pitää verotuksen ulkopuolella, kun Suomi alkaa saada laajasti tietoja ulkomaisissa pankeissa sekä rahoitus- ja vakuutuslaitoksissa olevista suomalaisten tuloista ja varoista. Sopimuksessa on mukana lähes 50 valtiota ja oikeusaluetta. Sopimukseen tulee myöhemmin liittymään useita muita valtioita, kun ne ovat teknisesti

³²¹ Ks. Malmgrén 2014, s. 233.

³²² Virka-apudirektiivin mukainen tietojenvaihto voi olla pyynnöstä tapahtuvaa, automaattista tai spontaanina. Ks. virka-apudirektiivi 5-10 ja 20 artiklat.

³²³ Ks. Helminen 2013 a, s. 550.

³²⁴ Automaattisella tietojenvaihdolla tarkoitetaan verotusta koskevan informaation systemaattista ja säännönmukaista toimittamista toiselle valtiolle. Automaattinen tietojenvaihto on hallinnollisilta kustannuksiltaan suhteellisen edullista. Ks. Äimä 2014, s. 454.

³²⁵ Ks. Äimä 2014, s.465.

³²⁶ Ks. Kuortti 2013, s. 387.

valmiita aloittamaan automaattisen tietojenvaihdon. Itävalta sai lisäaikaa, koska pankkien ja veroviranomaisten välillä ei ole riittäviä tietoyhteyksiä, joiden rakentaminen on Itävallan mukaan aloitettava aivan alusta. Sopimuksen allekirjoittajat sitoutuvat aloittamaan automaattisen tietojenvaihdon vuonna 2017, jolloin vaihdetaan tilitietoja vuodelta 2016. Sopimuksen allekirjoittajien joukossa ovat kaikki Euroopan unionin jäsenvaltiot mukaan lukien Itävalta (vuodesta 2018), Kypros, Luxemburg ja Malta. Lisäksi mukana ovat muun muassa Bermuda, Brittiläiset Neitsytsaaret, Caymansaaret, Gibraltar, Guernsey, Jersey, Liechtenstein ja Man-saari. Sopimuksessa edellytetään, että osapuolet soveltavat OECD:n hyväksymää yhteisen automaattisen tietojenvaihdon mallia (Common Reporting Standard)³²⁷. Siinä finanssilaitokset ovat velvollisia tunnistamaan asiakkaansa ja näiden verotukselliset asuinvaltiot. Lisäksi välilliset omistajat eli erilaisia yhtiöitä tai yhteenliittymiä hallitsevat luonnolliset henkilöt tulee tunnistaa sovitussa laajuudessa.³²⁸

”Maailmasta on kovaa vauhtia tulossa verohuijareille aiempaa pienempi paikka”, OECD:n pääsihteerin Angel Gurría sanoi OECD:n tiukentuneesta verolinjauksesta.³²⁹ Nähtäväksi jää, miten tehokkaita uudet tietojenvaihtosopimukset tulevat olemaan ja miten laajasti niitä ryhdytään soveltamaan. Veropakoilu on mahdollista kuitenkin niin kauan kuin maailmasta löytyy pakopaikkoja.

³²⁷ OECD on Yhdysvaltojen vanavedessä luonut maailmanlaajuisen CRS-tietojenvaihtostandardin. Yhdysvaltojen FATCA-lainsäädäntö veropaon estämiseksi velvoittaa sekä verovelvollisen itsensä ilmoittamaan tietyt tilit ja tulot ulkomailla että ulkomaisten rahoituslaitosten ilmoittamaan amerikkalaisten verovelvollisten tietyt tilit ja tulot. Suomi allekirjoitti FATCA-sopimuksen Yhdysvaltojen kanssa 5.3.2014. Lain sujuvan noudattamisen varmistamiseksi ovat useimmat maat valinneet tietojenvaihtosopimuksen solmimisen Yhdysvaltojen kanssa siten, että kansalliset veroviranomaiset toimittavat kansallisten pankkien antamat tiedot Yhdysvaltoihin. Kahdenvälisesti sovitulla sopimuksella on merkitystä myös EU:n sisällä, koska virka-apudirektiivi velvoittaa myöntämään muille jäsenmaille samanlaista yhteistyötä kuin Yhdysvalloille tarjotaan. Suurin ero uuden standardin ja perinteisen automaattisen tietojenvaihdon välillä on, että FATCA:n ja CRS:n perusteella tietoa kerätään nimenomaan vaihtoa varten, eikä se ole kansallisten verohallintojen tiedonkeruun sivutuote. Johansson 2015, s. 97.

³²⁸ Ks. Valtiovarainministeriön tiedote 2014.

³²⁹ Sokala 2014.

4.1.3 Tehokas katuminen

Tiedonsaantiongelman ratkaisuksi on kehitelty muun muassa niin sanottuja tehokkaan katumisen ohjelmia, jotka toimivat rangaistusten alennuksena itseilmiannon tilanteissa. Tehokkaan katumisen ohjelmien tavoitteet ovat yleensä seuraavat: lisätä kustannustehokkaasti valtioiden verotuloja sekä aiempiin verovuosiin kohdistuvien verotuspäätösten oikaisuina että varmistaa jatkossa ohjelmaan osallistuneiden tulojen verotus oikean määräisenä.³³⁰

Ohjelmiin osallistumisen houkuttimena on se, että verotuksen oikaisun yhteydessä määrättävät sanktiot ovat normaalia lievempiä, ja yleensä osallistuja voi välttyä myös rikossyytteiltä. Yleisempi tavoite on lisätä ohjelmaan osallistuvien veronmaksumyönteisyyttä ja toisaalta ylläpitää lainkuuliaisten kansalaisten korkeaa veromoraalia.³³¹ Lisäksi ohjelmaan osallistuvien avulla voidaan tehdä profiilikartoitusta riskiasiakasryhmistä³³², jonka perusteella voidaan kohdistaa valvontatoimenpiteitä saman kategorian verovelvollisiin, jotka kuitenkin tehokkaan katumisen mahdollisuudesta huolimatta ovat pidättäytyneet yhteistyöstä.³³³

Suomessa ei vielä ole tehokkaan katumisen ohjelmaa. Kuortti on artikkelissaan eritellyt eri valtioiden tehokkaan katumisen ohjelmia ja niiden tuloksia, joita lainsäätäjän olisi hyvä analysoida, kun Suomeen suunnitellaan tehokkaan katumisen ohjelmaa³³⁴. Suomessa on kuitenkin ollut kuhinaa tehokkaan katumisen ohjel-

³³⁰ Onnistunut tehokkaan katumisen ohjelma koostuu OECD:n mukaan seuraavista elementeistä: ohjelmalla on selkeät tavoitteet ja ehdot, ohjelma perustuu huolelliseen kustannustuottoanalyysiin, ohjelma on sopusoinnussa maassa yleisesti käytössä olevien väärinkäytösten torjuntakeinojen kanssa, ohjelmalla tavoitellun kohdejoukon lainkuuliaisuus paranee, ohjelma on tasapainotettu kokonaisuus lyhyen aikavälin verotuottojen lisäämisen ja pitempikestoisen lainkuuliaisuuden kasvutavoitteen kanssa. Näin OECD 2010, s. 11–14.

³³¹ Ks. Kuortti 2013, s. 386.

³³² Kansainvälisissä yhteyksissä on tullut esille se, että tyypillisimmät veroparatiiseja hyödyntävät henkilöt kuuluvat seuraaviin ryhmiin: yritystoiminnasta luopuneet, kansainvälisen konsernin palkitsemisjärjestelmän piiriin kuuluvat henkilöt, suuryhtiöiden johtajat, ulkomaisella komennuksella olevat tai olleet henkilöt, urheilijat ja muut tunnetusti varakkaat julkisuuden henkilöt kuten eri musiikkialojen artistit, elokuvaohjaajat ja näyttelijät.

³³³ Ks. Kuortti 2013, s. 391.

³³⁴ Kuortti on artikkelissaan ”Tehokas katuminen verotuksessa – verotulojen lisääjä vai veromoraalin murentaja”, tarkastellut Ruotsin, Norjan, Tanskan, Iso-Britannian, Italian, Espanjan tehokkaan katumisen ohjelmia. Lisäksi hän on käsitellyt lyhyesti myös Saksan, Irlannin, Kreikan, Belgian, Ranskan ja Yhdysvaltojen ohjelmista ja niiden tuloksista. Ohjelmat poikkeavat merkittävästi toisistaan. Kuortin mukaan olisikin tarkasti analysoitava toteutettuja ohjelmia, ennen kuin valitaan

man ympärillä. Jo vuonna 2013 valtiovarainvaliokunnan verojaoston puheenjohtaja Kataja piti asiaa kiireellisenä.³³⁵ Verohallinnon johtavan asiantuntijan Lallukan mukaan verovarojen maksimoinnin kannalta paras ratkaisu olisi säätää tehokkaasta katumisesta ja säätää seuraamukset ankarammiksi niille, jotka jäävät rysin päältä kiinni.³³⁶

Katumustakin on ollut havaittavissa, mikä on johtunut todennäköisesti siitä, että Sveitsi on raottamassa tiukkaa pankkisalaisuuttaan.³³⁷ Muutamat varakkaat ovat jopa kotiuttaneet varojaan, vaikka tehokkaan katumisen ohjelmaa ei vielä olekaan.³³⁸ Myös valtiovarainvaliokunta pitää asiaa kiireellisenä ja toivoo, että lainmuutokset saataisiin voimaan jo tämän vuoden aikana. Asian kiireellisyyteen vaikuttaa erityisesti se, että kysymys ilmoittamatta jääneiden tulojen ja niiden taustalla olevien varojen uudelleensijoituksesta on juuri nyt ajankohtainen. Pankkisalaisuus ei enää takaa perinteistä suojaa, kun korkean pankkisalaisuuden maat Euroopassa, esimerkiksi Sveitsi, ovat joutuneet luovuttamaan asiakastietojaan verottajalle. Ilman toimivaa katumisen ohjelmaa on olemassa riski, että ulkomailla olevia varoja siirretään entistä tiukemmin salattuihin kohteisiin esimerkiksi Brittiläisille Neitsytsaarille.³³⁹

4.1.4 Läpinäkyvä veroraportointi

Osakeyhtiölain 5 §:n mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Näin ollen laillista, aggressiivistakaan, verosuunnittelua ei pitäisi kummeksua. Kuitenkin salaisuusvaltioiden käyttö verojen minimoinnissa saattaa johtaa tilanteisiin, joissa väliylhteisölakia voitaisiin soveltaa. Väliylhteisön perustaminen matalan verotuksen valtioon on toki hyväksyttävää, kunhan muistaa hoitaa ilmoitusvelvollisuutensa.

Suomessa sovellettava ohjelma. Harkinnassa tulisi ottaa huomioon muun muassa se, olisiko tehokas katuminen hyvä keino kerätä veroja ja lisätä samalla verorasituksen oikeudenmukaisempaa jakautumista vai onko olemassa riski, että yleinen veronmaksuysteisyyden kehittyminen päinvastaiseen suuntaan, niin kuin on esimerkiksi eteläisissä Euroopan valtioissa käynyt. Näin Kuortti 2013, s. 397. Lisää tehokkaasta katumisesta Kuortin artikkelissa.

³³⁵ Ks. Brännare 2013.

³³⁶ Ks. Lallukka 2015.

³³⁷ Ks. Hyttinen 2014.

³³⁸ Ks. Kerckänen 2014.

³³⁹ Ks. Valtiovarainvaliokunta 2015.

Yritysten läpinäkyvä talousraportointi on ollut julkisessa keskustelussa viime aikoina. Kansalaisjärjestöistä esimerkiksi Tax Justice Network ja Finnwatch ovat ajaneet maakohtaista vero- ja talousraportointia.³⁴⁰ Myös Suomessa ja EU:ssa on pohdittu lainsäädäntötasoista vero- ja talousraportointia.³⁴¹ Valtioneuvoston kanslian omistusohjausosasto on antanut 1.10.2014 valtio-omisteisten yhtiöiden toimitusjohtajille ohjeistuksen valtion enemmistöomisteisille yhtiölle maakohtaisten verojen raportointiin osana hallituksen kansainvälisen veronkierron vastaista toimintaohjelmaa.³⁴² Valtion enemmistöomisteisilla yhtiöillä on tunnetusti veroparatiisiyhteyksiä. Verohallinnon yliverotarkastajan Hannu Kuortin mukaan signaali ei ole kovin hyvä, aikana, jolloin käydään taistelua veroparatiiseja vastaan.³⁴³ Jos yritysten olisi pakko raportoida maakohtaisesti esimerkiksi kunkin maan liikevaihto, henkilökunta ja maahan maksetut verot, voisi läpinäkyvyys vaikuttaa veroparatiisien käyttöön yrityksen liiketoiminnasta, koska verojen välttely saattaa vaikuttaa kielteisesti yhtiön maineeseen.³⁴⁴

Myös vapaaehtoinen verojalanjälkiraportointi on herättänyt viime aikoina paljon keskustelua. Suomalaisyrityksistä esimerkiksi Fortum ja Terveystalo ovat raportoineet vapaaehtoisesti verojalanjäljestään vastuuraporteissaan. Yritysten vapaaehtoinen raportointi kertonee siitä, että asiakkaat ovat kiinnostuneita yrityksen yhteiskuntavastuusta. Se saattaa kertoa myös siitä, että kansalaisjärjestöt olisivat painostaneet yrityksiä raportoimaan veroistaan. Vapaaehtoinen raportointi on kuitenkin ongelmallinen, koska siihen ei ole vielä olemassa minkäänlaisia standardeja. Hyviä raportointikäytäntöjä ollaan vasta kehittämässä.³⁴⁵ Vapaaehtoisessa raportissa yritys voi itse määritellä, millainen tieto on olennaista ja millainen ei, joten yritys voi jättää epämiellyttävät kuriositeetit raportoimatta³⁴⁶.

³⁴⁰ Ks. Finnwatch 2014, s. 32.

³⁴¹ Valtiovarainministeriö 2014, s. 10–11.

³⁴² Valtioneuvoston kanslia 2014.

³⁴³ Knus-Galán 2013.

³⁴⁴ Knuutinen 2013, s. 190.

³⁴⁵ Ks. Finnwatch 2014, s. 17–24, 32.

³⁴⁶ Vapaaehtoisuuden vuoksi ja olennaisuuden nimissä Fortum on jättänyt raportistaan pois toistakymmentä pääosin Alankomaissa ja Luxemburgissa toimivaa holding-yhtiötä. Terveystalo on jättänyt omasta raportistaan pois kansainvälisen omistusrakenteensa ja Luxemburgin emoyhtiöltä otetun 180 miljoonan euron osakaslainan, johon kohdistuvat korkokulut on vähennetty Suomen yhtiön verotettavasta tulosta. Lisäksi yhtiö ilmoittaa raportissaan, ettei se maksa korkoja tai muita rahoituseriä ulkomaille. Finnwatch pitääkin Terveystalon raportointia harhaanjohtavana. Lopulta

Vapaaehtoinen raportointi on sen ongelmista huolimatta hyvä avaus, ennen kuin maakohtaisesta raportoinnista säädetään laissa. Raportointi – sekä vapaaehtoinen että lakisääteinen – tukevat yhdessä väliyhteisölain ennaltaehkäisevää tarkoitusta. Sen vuoksi läpinäkyvyys on tärkeää veropohjan rapautumisen ehkäisemisen kannalta.

4.2 Väliyhteisölain päivitys

4.2.1 OECD:n BEPS-hanke

Kansainvälisen taloudellisen toiminnan verotuksessa on perusongelmana se, että ei ole olemassa ylikansallisia instituutioita, jotka säätäisivät kansainvälistä taloudellista toimintaa koskevaa verolainsäädäntöä ja hallinnoisivat sen toteuttamista.³⁴⁷ OECD:n vuonna 2013 lanseeraaman BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting) tarkoituksena on selvittää monikansallisten yritysten verosuunnittelun aiheuttamaa veropohjan rapautumista, tavoitteena ehkäistä aggressiivista verosuunnittelua ja muun muassa kehittää suositukset väliyhteisösäänteiksi. Perusajatuksena on, että tulosta pitäisi verottaa siellä, missä tulos syntyy. Tavoitteeseen pyritään luomalla yhdenmukaiset yhteisymmärrykseen perustuvat kansainväliset verosäännökset, joilla estettäisiin veropohjan rapautuminen ja voitonsiirto. Yhdenmukaisilla säännöksillä tavoitellaan myös verovelvollisille entistä parempaa varmuutta ja ennustettavuutta verosäännösten soveltamisessa. Yhdenmukaiset verosäännökset voivat olla joko kansallisia verosäännöksiä tai OECD:n malliverosopimuksen muutoksia. BEPS-hankkeessa ei ole vielä kaikilta osin päätetty, ovatko verosäännökset suosituksia vai minimistandardeja.³⁴⁸

OECD:n hanke on vaativa, kun otetaan huomioon OECD:n eri jäsenvaltioiden väliyhteisösääntöjen kirjavuus ja lainsäädäntöympäristöjen erot eri maissa. Toisaalta BEPS-hanke on ollut vahvan poliittisen tuen kohteena niin OECD:n kuin

vapaaehtoisesti veroalanjäljestä raportoiville kuitenkin tärkeintä on toimia lakien ja määräysten mukaisesti.

³⁴⁷ Ks. Knuutinen 2015, s. 13.

³⁴⁸ Ks. Malmgrén 2015, s. 40.

G20:n piirissä, joten tuloksia on odotettavissa ympäripyöreiden suositusten si-
jaan.³⁴⁹ OECD:n suosituksissa on tärkeää, että ne ovat yhteensopivia EU-oikeu-
den ja erityisesti SEUT:n vapausoikeuksien kanssa.³⁵⁰ Viimeisimmät BEPS-su-
situkset on tarkoitus saada valmiiksi joulukuuhun 2015 mennessä.³⁵¹

Väliyhteisösäännösten vahvistamiseksi valmisteltu luonnos julkaistiin kommen-
toitavaksi 3.4.2015 (Public Discussion Draft: BEPS Action 3: Strengthening CFC
Rules, jatkossa "CFC-luonnos").³⁵² Toimenpiteessä 3, Väliyhteisösäännösten
vahvistaminen, pyritään kehittämään suositukset väliyhteisösäännöiksi, joilla voi-
taisiin ehkäistä veropohjan rapautumista ja voiton siirtelyä. Luonnoksessa pohdi-
taan kaikkia olennaisia väliyhteisösäännösten elementtejä, jotka puretaan "ra-
kennuspalikoiksi". Rakennuspalikat sisältävät suosituksen tai suositusvaihtoeht-
oja perusteluineen kustakin käsiteltävästä lainkohdasta. Kaikki palikat eivät si-
sällä vielä suosituksia, koska toimenpide on vielä luonnosvaiheessa. Luonnok-
sessa ei ole vielä mitään varmuudella varmaa, mutta rakennuspalikat lienevät jo
kasassa.³⁵³

Luonnoksessa käsiteltävät rakennuspalikat ovat:

- väliyhteisön määritelmä,
- kynnysvaatimukset,
- määräämisvalta,
- väliyhteisötulon määritelmä,
- väliyhteisötulon laskeminen,
- väliyhteisötulon kohdistaminen osakkaalle,
- säännökset kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

Väliyhteisösäännökset ovat mukana BEPS-toimintasuunnitelmassa, koska kai-
killa valtioilla ei ole väliyhteisösäännöksiä ja toisten väliyhteisösäännökset eivät
toimi toivotulla tavalla. Päämääränä on kehittää suositus väliyhteisölaista, jolla

³⁴⁹ Viherkenttä 2014, s. 429.

³⁵⁰ Ks. OECD 2015, s. 9.

³⁵¹ Ks. OECD 2013 a.

³⁵² Suositukset kansallisiksi väliyhteisösäännöiksi viimeistellään vuoden 2015 aikana julkisten
kommenttien ja kuulemisen (12.5.2015, Pariisi) jälkeen.

³⁵³ Ks. OECD 2015, s. 2.

voidaan torjua veropakoa. Valtiot, joilla ei ole vielä väliyhteisösäännöksiä, voisivat implementoida suositukset lainsäädäntöönsä ja ne, joilla jo on säännöksiä, voisivat muokata säännöksiään suosituksen mukaisiksi.³⁵⁴

Suomen väliyhteisölaki on tutkielman aikana todettu useasti vanhanaikaiseksi ja toimimattomaksi. Seuraavaksi käydään läpi CFC-luonnoksen rakennuspalikat ja pohditaan samalla Suomen väliyhteisölainsäädännön päivitystä CFC-luonnoksen pohjalta. CFC-luonnoksessa on paljon sellaisia ehdotelmia, jotka ovat jo Suomen väliyhteisölaissa, ja joille ei siten ole muutostarpeita.

4.2.2 Väliyhteisön määritelmä

OECD suosittelee, että väliyhteisölaissa määritellään laajasti se, minkälaisiin yksikköihin lakia sovelletaan. Suosituksen mukaan yksikkö voi olla oikeudelliselta rakenteeltaan osakeyhtiö, henkilöyhtiö tai trusti. Lisäksi lakia sovellettaisiin kiinteään toimipaikkaan. Tältä osin Suomen väliyhteisölaki vastaa CFC-luonnosta, eikä muutokseen ole tarvetta. OECD suosittelee myös, että lakiin sisällytettäisiin hybridirakenteita varten pykälä, ettei väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle jäisi tuloja monimutkaisten yritysraakenteiden vuoksi.³⁵⁵ Tällaiselle pykälälle ei ole tarvetta Suomessa, koska väliyhteisölaissa ei ole myönnytyksiä, joiden avulla soveltamisalan ulkopuolelle voitaisiin yritysraakenteiden vuoksi päästä.

4.2.3 Kynnysvaatimukset

CFC-luonnoksen mukaan väliyhteisösäännöksistä saadaan kohdennetumpia ja tehokkaampia, kun niihin määritellään tiettyjä kynnysarvoja. Tällöin myös hallinnolliset kokonaiskustannukset pysyvät pieninä. Kynnysarvoja voidaan määrittää esimerkiksi rajoittamaan lain soveltamisalaa siten, että, soveltamisalan ulkopuolelle jätetään pienen riskin yhteisöt ja keskitytään yhteisöihin, jotka todennäköisemmin harjoittavat aggressiivista verosuunnittelua ja siirtävät voittoja ulkomaille. Vaikka pienen riskin yhtiöt jätettäisiin soveltamisalan ulkopuolelle, tulisi niiden silti

³⁵⁴ Ks. OECD 2015, s. 4-5.

³⁵⁵ Ks. OECD 2015, s. 15-17.

täyttää raportointivelvollisuutensa osoittaakseen, että ne todella jäävät kynnysarvojen alapuolelle.

CFC-luonnoksessa suositellaan, että lakiin määritellään matalan verotuksen kynnysarvo, jonka alittaviin valtioihin sovelletaan väliyhteisölakia. Matalan verorasi-
tuksen valtion kynnysarvo pitäisi olla olennaisesti alempi kuin osakkaan asuinval-
tion verotuksen taso on.³⁵⁶

CFC-luonnoksessa on esitelty kolme kynnysvaatimusta:

- 1) De minimis -arvo, jonka alapuolelle jääviin väliyhteisötuloihin ei sovellet-
taisi väliyhteisölakia tulojen vähäisyyden vuoksi.³⁵⁷
- 2) Sisällyttää lakiin veronkierron vaatimus, jolloin väliyhteisölakia sovellettai-
siin vain tilanteisiin, joissa on veronkiertotarkoitus.³⁵⁸
- 3) Matalan verotuksen tason määrittely, jolloin väliyhteisölakia sovellettaisiin
vain, kun väliyhteisön asuinvaltion verotuksen taso on alhaisempi kuin
osakkaan asuinvaltiossa.

Väliyhteisölaeissa on matalan verotuksen taso määritelty kahdesta syystä: En-
siksikin säännöstä on tarkoitus soveltaa vain yhteisöihin, jotka sijoittautuvat ma-
talan verotuksen valtioihin vain verotuksellisista syistä. Toiseksi keskittymällä
matalan verotuksen valtioissa toimiviin yrityksiin luodaan oikeusvarmuutta kan-
sainvälisesti toimiville yhteisöille ja toisaalta vähennetään hallinnollista taakkaa.
Väliyhteisölaeissa on määritelty matalan verotuksen valtio monella tavalla. Voi-
daan joko määritellä tapauskohtaisesti, onko yhteisö ollut edullisen verotuksen
kohteena, tai valtio voi käyttää mustia tai valkoisia listoja, joilla luetellaan valtiot

³⁵⁶ Ks. OECD 2015, s. 19.

³⁵⁷ Tätä perusteltiin erityisesti hallinnollisten kustannusten säästöillä. Luonnoksessa huomioitiin
se, että de minimis -arvo monimutkaistaa säännöstä. Lisäksi de minimis -arvo voidaan kiertää
sitä, että väliyhteisötulo jaetaan useisiin väliyhteisöihin, jolloin kaikkien väliyhteisöjen tulot jäävät
de minimis -arvon alapuolelle. Suomessa ei ole de minimis -arvoa väliyhteisölaissa, eikä sille liene
tarvettakaan, koska näillä yhtiöillä täytyisi kuitenkin olla ilmoitusvelvollisuus. Ks. OECD 2015, s.
19–21.

³⁵⁸ Tämä kaventaisi väliyhteisölain ennaltaehkäisyn tehokkuutta ja lisäisi hallinnollisia ja oikeudel-
lisia rasitteita. Toisaalta veronkierron vaatimusta ei tarvittaisi, jos väliyhteisö ja sen tulot määritel-
lään perusteellisesti väliyhteisölaissa. Tämän vuoksi luonnoksessa todetaan, ettei veronkiertotar-
koituksen sisällyttämistä harkita enempää, koska sitä ei todennäköisesti oteta väliyhteisölakieh-
dotukseen. Ks. OECD 2015, s. 21.

joihin sovelletaan aina väliyhteisölakia tai joihin ei sovelleta koskaan väliyhteisölakia. Lisäksi matalan verotuksen valtio voidaan määritellä vertailuarvon avulla siten, että valtioihin, jotka jäävät alle tietyn verotuksen tason, voidaan soveltaa väliyhteisölakia.³⁵⁹

Suomessa on matalan verotuksen valtioita määritelty mustassa listassa. Lisäksi väliyhteisössä on määritelty matalan verotuksen valtio määrittämällä verotuksen taso, jonka alittavat valtiot katsotaan matalan verotuksen valtioiksi. Lisäksi on säädetty, että erityisen veronhuojennuksen saaneisiin yhteisöihin sovelletaan väliyhteisölakia. Suomen matalan verotuksen määritelmät ovat varsin kattavia. Musta lista on hyvä, mutta sitä voitaisiin toki täydentää ei-verosopimusvaltioilla, joihin väliyhteisölaki soveltuu. Erityiset veronhuojennukset monimutkaistavat lakia, mutta ne on hyvä olla laissa, koska erityisen veronhuojennuksen vuoksi talasti verotettavaa yhteisöä ei voida kategorisoida muuten.

4.2.4 Määräämisvalta

CFC-luonnoksen kolmas rakennuspalikka käsittelee väliyhteisöverovelvollisuuden syntymistä eli sitä, millainen määräämisvalta osakkaalla täytyy olla, jotta väliyhteisötulo verotetaan osakkaalla. Luonnoksen mukaan määräämisvallan määrittely vaatii kahden osa-alueen määrittämistä: miten määräysvalta määritellään ja millainen omistususuus johtaa määräämisvaltaan. CFC-luonnoksessa suositellaan, että määräämisvallan täytyisi olla vähintään 50 prosenttia määräämisvalasta, jotta väliyhteisöverovelvollisuus syntyisi. Toisaalta CFC-luonnoksessa todetaan, että valtiot voisivat soveltaa pienempää suhdelukua, jos valtioilla on laajempia poliittisia päämääriä. Suomen väliyhteisölaissa määräämisvalta on määritelty kattavasti, eikä Suomen tarvinne ryhtyä toimenpiteisiin, kun OECD julkaisee lopulliset suositukset väliyhteisölaiksi.³⁶⁰

³⁵⁹ Ks. OECD 2015, s. 22.

³⁶⁰ Ks. OECD 2015, s. 27.

4.2.5 Väliyhteisötulon määritelmä

CFC-luonnoksessa esitetään väliyhteisötulon määrittämiseen erilaisia vaihtoehtoja, joilla voitaisiin tarkasti kohdistaa lain soveltamisalaan vain yhteisöjen sellaiset tulot, jotka aiheuttavat BEPS-ongelmia. Käytössä on tällä hetkellä kahdenlaisia väliyhteisösäännöksiä: sellaisia, jotka pitävät kaikkia yhteisön tuloja väliyhteisötuloina, ja sellaisia, jotka ottavat huomioon vain tietyt tulot. Säännökset, joiden mukaan kaikki väliyhteisön tulot verotetaan, ovat tehokkaita, mutta saattavat toimia BEPS-tavoitteiden vastaisesti, kun väliyhteisötuloina verotettaisiin myös aktiivisesta toiminnasta saatuja tuloja. Tällöin on vaarana, että myös rehelliset toimijat joutuvat lain soveltamisalan piiriin, niin kuin Suomen väliyhteisölain soveltamisessa saattaa käydä. Väliyhteisötulon täsmällinen määrittely on kuitenkin haasteellista. EU:n jäsenvaltioiden täytyy lisäksi ottaa huomioon EU:n rooli väliyhteisötulon määrittelyssä, jotta väliyhteisölailla puututaan vain puhtaasti keino-tekoihin järjestelyihin. OECD on ottanut huomioon sen, että EU:n jäsenvaltiot ovat erityisasemassa, jolloin niiden soveltamat väliyhteisölait tulevat poikkeamaan muiden valtioiden säännöksistä.³⁶¹

CFC-luonnoksen mukaan väliyhteisölain pitäisi soveltua vain tuloihin, jotka ovat helposti liikuteltavia tai passiivisia, koska nimenomaan sellaiset tulot aiheuttavat BEPS-ongelmia. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi: osingot, korko- ja muut rahoitustulot, vakuutustoiminnan tulot, myynti- ja palvelutoiminnan tulot (erityisesti laskutuspalveluista ja digitaalisista tuotteista ja palveluista), rojaltit ja muut aineettomista oikeuksista aiheutuvat tulot. Kuitenkaan tällä jaottelulla ei tarkoiteta sitä, että kaikki tällaiset tulot pitäisi verottaa väliyhteisötuloina, vaan ainoastaan sellaisen toiminnan tulot, jotka aiheuttavat BEPS-ongelmia.³⁶²

Suomen väliyhteisölaissa ei ole määritelty sitä, minkä laatuista tulon pitäisi olla, jotta väliyhteisölaki soveltuisi, vaan kaikki väliyhteisön tulot verotetaan väliyhteisötulona. Väliyhteisötulon määrittämisen sijaan Suomessa on ratkaistu sama ongelma toisella tavalla; toimialat, joiden ei ole ajateltu aiheuttavan BEPS-ongelmia, on jätetty väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle. Vapautetut toimialat ovat:

³⁶¹ Ks. OECD 2015, s. 34.

³⁶² Ks. OECD 2015, s. 34–54.

teollinen tuotanto ja muu siihen verrattava tuotanto, laivanvarustustoiminta ja toiminta, joka on myyntiä tai markkinointia, joka välittömästi palvelee edellä mainittuja toimintoja. Vapautetut toimialat eivät kuitenkaan ole yksiselitteisiä, erityisesti muun teollisuuden verrattavan tuotannon käsite on tulkinnanvarainen. Teollinen tuotanto on ymmärrettävästi vapautettu väliyhteisölain soveltamiselta. Kuitenkin väliyhteisölain säätämisen aikaan raskaan teollisuuden merkitys liiketoiminnassa oli erilainen kuin nykyään, eivätkä vapautukset ole enää yhtä perusteltuja kuin ne aikoinaan olivat. On toki perusteltua, että aktiiviset toimijat on haluttu jättää soveltamisalan ulkopuolelle, mutta rajauksessa ei ole täysin onnistuttu tai ainakaan päivittämätön versio ei enää heijastele reaalimaailmaa. CFC-luonnoksessa on tuotu ilmi se, että aktiiviset toimijat halutaan jättää soveltamisalan ulkopuolelle. Käytännössä se toteutettaisiin siten, että tietyt tulot otetaan soveltamisalan piiriin ja toiset jätetään soveltamisalan ulkopuolelle. Erikseen määriteltäviä vapautettuja toimialoja ei siten enää tarvittaisi. Se ratkaisisi vapautettuihin toimialoihin kohdistuvat tulkintaongelmat ilman, että edelleenkaan esimerkiksi teollinen tuotanto tulisi lain soveltamisalueelle.

Laivanvarustustoiminta jätettiin väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle, koska laivanvarustustoiminta on ollut muutenkin vahvasti tuettu ala niin Suomessa kuin muuallakin Euroopassa. Laivanvarustustoiminta otettiin suojasatamäsäännöksen piiriin ensimmäisen väliyhteisölain valmistelussa vuonna 1994. Sen jälkeen Suomessa on kuitenkin otettu käyttöön tonnistoverolaki helpottamaan varustamotoiminnan verotaakkaa. Tämä riittääköön laivanvarustusalalle, siitäkin huolimatta, että matkustaja-alukset eivät hyötyisikään tonnistoverolain suomista eduista. Tämänkin vuoksi olisi hyvä, jos vapautetuista toimialoista luovutaisiin kokonaan ja siirryttäisiin kohti tarkempaa väliyhteisötulon määrittelyä.

Väliyhteisötulon määrittelystä olisi hyötyä myös siksi, että tällöin rehelliset toimijat eivät enää vahingossa ajautuisi väliyhteisölain soveltamisalan piiriin. Lisäksi holding-yhtiöihin kohdistuvat ongelmat häviäisivät, kun niihin voitaisiin pääsääntöisesti soveltaa väliyhteisölakia niiden saamien tulojen perusteella. Väliyhteisölaki ei olisi myöskään erityisen altis liiketoimintaympäristön muutoksille, kun väliyhteisö-

söverovelvollisuus määriteltäisiin tiettyjen tulojen perusteella, ei toimialan, toimiloiden, kaluston tai henkilöstön perusteella. Mikäli väliyhteisötulo määriteltäisiin läpikotaisin niin, että määrittelyllä voitaisiin varmistua siitä, että väliyhteisölain soveltamisalaan kuuluisi vain sellaiset väliyhteisöt, jotka aiheuttavat BEPS-ongelmia, ei tarvittaisi myöskään mustia listoja.

4.2.6 Väliyhteisötulon laskeminen ja kohdistaminen osakkaalle

CFC-luonnoksen viides rakennuspalikka koskee väliyhteisötulon laskemista. CFC-luonnoksessa suositellaan, että tulon laskemiseen sovelletaan väliyhteisön osakkaan valtion lakeja. Lisäksi suositellaan, että väliyhteisön tappioita rajoitetaan lailla niin, että väliyhteisön tappio on vähennyskelpoinen vain saman väliyhteisön voitosta. Suositusta perustellaan sillä, että se on yhdenmukainen BEPS-tavoitteiden kanssa, ja että se ei aiheuta isoja hallinnollisia kustannuksia.³⁶³ Tältä osin Suomen väliyhteisölainsäädäntö vastaa OECD:n suositusta. Näin ollen Suomen ei tarvitse muuttaa väliyhteisölainsäädäntöään.

CFC-luonnoksen kuudes rakennuspalikka käsittelee tulon kohdistamista väliyhteisön osakkaalle. CFC-luonnoksessa suositellaan että, laissa määritellään tarkasti se, kenelle, miten ja milloin väliyhteisötulot kohdistetaan verotettavaksi. Ennen kuin tulot voidaan jakaa osakkaille, täytyy määritellä: kuka on verovelvollinen väliyhteisön tuloista; kuinka paljon tuloja kohdennetaan verovelvolliselle; milloin väliyhteisötulot lisätään verovelvollisen tuloihin; mihin tulolähteeseen tulot kohdistetaan ja; mitä verokantaa väliyhteisötuloon sovelletaan.³⁶⁴ Suomen väliyhteisölaissa on ratkaistu väliyhteisötulon kohdistaminen osakkaille. Suomessa ei siten ole tarvetta päivittää väliyhteisölakia, koska tulon jakaminen on ratkaistu virtaaviivaisesti.

4.2.7 Säännökset kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi

Kaksinkertainen verotus on aina pahasta ja sen poistamiseksi täytyy löytää keinot myös väliyhteisöverotuksessa. CFC-luonnoksen mukaan väliyhteisötulo saattaa

³⁶³ Ks. OECD 2015, s. 55–57.

³⁶⁴ Ks. OECD 2015, s. 58–60.

joutua kahdenkertaisesti verotetuksi ainakin kolmessa tilanteessa: kun osakkaalla verotettu väliyhteisötulo on verotettu myös väliyhteisön asuinvaltiossa; kun useampi kuin yksi valtio väliyhteisön asuinvaltion lisäksi verottaa väliyhteisötuloa; kun väliyhteisö jakaa osinkoja tuloista, jotka on jo verotettu osakkaalla.³⁶⁵

Suomen väliyhteisölaissa kaksinkertaisen verotuksen ongelma on ratkaistu siten, että väliyhteisön asuinvaltioonsa maksamat verot vähennetään osakkaan maksamasta verosta. Kahdenkertainen verotus voitonjaossa on poistettu siten, että väliyhteisön voitonjakoa ei veroteta toista kertaa. Kahdenkertaista verotusta ei pitäisi syntyä niin, että kaksi eri valtiota verottaa samasta väliyhteisötulosta. Suomen väliyhteisölain mukaan osakasta verotetaan vain omaa osuutta vastaavasta määrästä. Varsinainen virallinen suositus väliyhteisölaiksi annetaan vasta syksyllä 2015. On kuitenkin todennäköistä, että suositellaan kaikissa muissakin valtioissa verotettavan osakasta vain omaa osuuttaan vastaavasta määrästä. Näin ollen kaksinkertaista verotusta ei voisi syntyä siten, että kaksi eri valtiota verottavat samasta väliyhteisötulosta.

4.2.8 Väliyhteisölaki EU-alueella

EU-oikeus luo väliyhteisölain soveltamiselle rajoitteen, jolle ei Suomen sisäisestä lainsäädännöstä käsin voida mitään. Hätä ei kuitenkaan ole tämän näköinen, koska EU on tehnyt aloitteita veropaon estämiseksi niin EU:n alueella kuin sen ulkopuolellakin. Komission vuoden 2015 työohjelmassa komissio suunnittelee lisäävänsä toimia, joilla torjutaan veronkiertoa ja veropetoksia sekä vastataan tasapuolisuuden toteutumista ja verotuksen avoimuutta koskeviin EU:n jäsenvaltioiden tarpeisiin.³⁶⁶ Komissio aikoo vielä ennen kesää 2015 antaa yhtiöverotusta koskevan toimintasuunnitelman. Toimintasuunnitelmassa keskitytään toimenpiteisiin, jolla yhtiöverotusta muutetaan oikeudenmukaisemmaksi ja tehokkaammaksi EU:n sisämarkkinoilla. Tavoitteena on siirtyä järjestelmään, jossa voitot verotetaan siinä maassa, jossa ne on tuotettu. Tässä yhteydessä aiotaan panna uudelleen vireille yhteinen yhdistetty yhtiöveropohja (CCCTB)³⁶⁷ ja aloite uusien

³⁶⁵ Ks. OECD 2015, s. 61–64.

³⁶⁶ Komissio 2014, s. 8.

³⁶⁷ EU:ssa on etsitty yhtenäistä veropohjaa yritysten tuloverotukseen pitkän aikaa. Vuonna 2011 komissio antoi konkreettisen ja huolellisesti valmistellun esityksen, direktiiviehdotuksen unionin

BEPS-toimien käyttöön ottamisesta veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen torjumiseksi EU:n tasolla.³⁶⁸

laajuisesta yhteisestä yhdistetystä yhtiöveropohjasta (Common Consolidated Corporate Tax Base). CCCTB on kuitenkin ollut tähän asti vastatulessa. Kyseessä olisi hyvin merkittävä muutos, jos esitys tulee joskus hyväksytyksi. Tavoitteina yhteisessä yhdistetyssä yhtiöveropohjassa on kustannusten alentaminen, veroarbitraasin vähentäminen ja kansainvälisten yritysten verotuksen yksinkertaistaminen. Ks. Knuutinen 2014, s. 176.

³⁶⁸ Komissio 2015.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Väliyhteisölain tarkoituksena on ehkäistä ulkomaisten väliyhteisöjen avulla tapahtuvaa Suomen verotuksen välttämistä, joka voidaan toteuttaa ohjaamalla ja varastoimalla tuloa matalan verorasituksen valtion perustettuun yhteisöön. Tutkielman tavoitteena oli selvittää, minkälainen rooli väliyhteisölailla on veropaon ehkäisemisessä. Johdannossa asetetiin neljä tutkimuskysymystä, joiden avulla tutkielman tavoitteeseen päästiin.

Ensimmäinen tutkimuskysymys oli, mikä on väliyhteisölain tarkoitus ja miten se toimii tässä tarkoituksessa? Vastaus löytyi hallituksen esityksestä. Miten väliyhteisölaki sitten toimii väliyhteisöjen avulla tapahtuvan verotuksen välttämisen ehkäisemisessä. Tutkielmassa on käynyt ilmi, että ei kovinkaan hyvin. Läpi tutkielman on käynyt ilmi myös se, että väliyhteisölain ongelma veropaon ehkäisyssä on paitsi itse laissa, myös siinä, ettei lakia voida soveltaa tiedonpuutteen vuoksi.

Toinen tutkimuskysymys oli, miten väliyhteisölakia sovelletaan. Väliyhteisölain soveltamisen selvittäminen oli ensiarvoisen tärkeää, kun tutkittiin millainen laki väliyhteisölaki on veropaon ehkäisyssä. Tutkielman toisessa luvussa käytiin läpi väliyhteisölain sisältö. Sisältötutkimus nosti pintaan väliyhteisölain ongelmakohtia ja kolmannen tutkimuskysymyksen, liittyykö väliyhteisölakiin ja sen soveltamiseen ongelmia, jotka estävät tarkoituksen toteutumisen.

Kolmannessa luvussa käytiin läpi väliyhteisölain ja sen soveltamisen rajoituksia. Väliyhteisötulojen verotuksessa laki on toimiva, mutta väliyhteisön määrittelyssä on toivomisen varaa. Väliyhteisön määrittelyssä ei ole täysin onnistuttu. Kolmannessa luvussa huomattiin myös, että EU-oikeus rajoittaa väliyhteisölakia huomattavasti – jopa liikaa. Veropako-ongelmaan on toki EU:ssakin herätty ja EU on valjastanut toimia aggressiivisen verosuunnittelun ja veropaon kitkemiseksi. Mielinkiinnolla odotamme, miten suunnitelmat yhteisestä yhdistetystä yhtiöveropohjasta edistyvät. Nähtäväksi jää, miten tehokkaasti veropohjan rapautumiseen puututaan EU:ssa.

Lain vapautetut toiminnot joutuivat erityisen kritiikin kohteeksi. Aikomus jättää rehelliset toimijat väliyhteisölain ulkopuolelle on ollut aikoinaan hyvä, mutta toteutus ei niinkään. Laivanvarustustoiminnan ottaminen suojasatamasäännösten piiriin oli jo lainvalmistelussa kiistanalainen. Laivanvarustustoiminnan ottaminen suojasatamasäännösten piiriin johtui toki pitkälti muista poliittisista vaikutuksista. Teollisuuden vapauttaminen väliyhteisölain soveltamiselta on ollut aikoinaan perusteltua, mutta tältäkin osin aika on ajanut suojasatamasäännöksen ohi.

Kolmannessa luvussa todettiin myös, että tiedonsaantiongelma koituu monesti väliyhteisölain soveltamisen Akilleen kantapääksi. Väliyhteisölaki on laadittu veropakoa ehkäiseväksi säädökseksi, mutta se ei toimi, koska toimijat, joihin sitä eniten haluttaisiin soveltaa, pysyttelevät veroparatiiseissa piilossa. Tiedonsaantiongelmaan esiteltiin myös ajankohtaisia ratkaisumahdollisuuksia. Tietojenvaihto on kehittynyt huimaa vauhtia. Ennen kuin tietojenvaihto toteutuu suomalaisten suosimien veroparatiisien kanssa, olisi tärkeää, että tehokkaan katumisen ohjelma otettaisiin osaksi Suomen verolainsäädäntöä. Tämä on tärkeää siksi, ettei kävisi niin, että varat siirtyisivät ennen tietojenvaihdon toteutumista jonnekin toiseen veroparatiisiin, jossa salaisuusverho on vielä olemassa. Tehokkaan katumisen myötä suurin osa ilmi tulevista varoista saattaa olla luonnollisten henkilöiden pankkivarallisuutta. Kuitenkin on myös todennäköistä, että ilmi tulisi myös väliyhteisöjen varoja, jonka myötä väliyhteisö saataisiin Suomen verotuksen piiriin myös jatkossa. Tietenkään tiedonsaantiongelma ei poistu täydelliselläkään väliyhteisölailla. Tietojenvaihto kuitenkin kehittyy koko ajan, joten ei ole syytä jättää väliyhteisölakia makaamaan laakereilleen, vaikka tietoja ei saataisikaan soveltamisalaan kuuluvista yhteisöistä. Jostain on kuitenkin aloitettava, niin tiedonsaantiongelman kuin väliyhteisösäännösten kanssa.

Viimeisenä tutkimuksen kysymyksenä oli, miten väliyhteisölakia pitäisi kehittää. OECD:n BEPS-hanke yrittää ratkaista veropohjan rapautumisesta ja voiton siirtelystä aiheutuvat ongelmat. OECD on hahmotellut myös väliyhteisösäännökset. Vielä tässä vaiheessa säännökset ovat luonnosvaiheessa, mutta lupaavat hyvää väliyhteisölaeille. Erityisesti väliyhteisötulon määrittely rehellisten ja epärehellisten toimijoiden erottelijana saattaa olla hyvinkin toimiva ratkaisu. EU:lla on myös

suuri rooli Suomen väliyhteisölain kannalta. EU on hidas liikkeissään, mutta el-
keet ovat hyvät veropaon ja veronkiertämisen ehkäisemisessä.

Väliyhteisölain ensisijaisena tarkoituksena on vaikuttaa ennaltaehkäisevästi ve-
rovelvollisten toimintaan ja näin vähentää ulkomaisten väliyhteisöjen käyttämistä
veronvälttämistarkoituksessa. Väliyhteisölailla on eittämättä ennaltaehkäisevä
vaikutus. Kuitenkin väliyhteisölaissa on ongelmia, jotka tulevat korjatuiksi tai ai-
nakin väliyhteisölaki tulee päivitettyä, jos ja kun OECD:n valmis väliyhteisösään-
nös ehdotus otetaan huolellisesti Suomen verolainsäädäntöön. Veropakoi-
lu on maailmanlaajuinen ongelma. Maailmanlaajuisia ongelmia ei voida ratkaista kan-
sallisella lainsäädännöllä, vaan ne edellyttävät maailmanlaajuisia ratkaisuja. Suo-
men täytyy olla aktiivisesti mukana taistelussa veropakoa vastaan, koska verot
eivät ole pelkästään vähäpätöisille ihmisille³⁶⁹.

³⁶⁹ Leona Helmsley (1920–2007) oli newyorkilaismiljardööri, joka kiersi veroja, mutta osoittautui
liian vähäpätöiseksi välttämään vankilan.